

*Tassa automobilistica: in caso di leasing, paga l'utilizzatore
(anche dopo il dl 113 del 2016)*

Comm. Trib. Reg. Lombardia – Milano, sez. XIII, sentenza 28 novembre 2016 (Pres. Izzi, est. Buffone)

Tassa automobilistica – Contratto di leasing – Soggetto passivo – Utilizzatore – Legge di interpretazione autentica – Sua abrogazione ex dl 113 del 2016 – Efficacia retroattiva – Esclusione

In materia di tassa automobilistica, con particolare riferimento alle autovetture concesse in leasing, vanno affermati i seguenti principi di diritto:

1. Per il periodo anteriore al 15 agosto 2009, la tassa automobilistica deve essere versata esclusivamente dal proprietario (concedente) anche nel caso in cui il veicolo sia stato concesso in utilizzazione ad altro soggetto, in virtù di un contratto di leasing.

2. Con decorrenza dal 15 agosto 2009 e sino all'1 gennaio 2016, in caso di leasing, la tassa automobilistica deve essere corrisposta dall'utilizzatore, salvo che il concedente abbia provveduto pagamento cumulativo, in luogo dell'utilizzatore stesso, delle tasse dovute per i periodi compresi nella durata del contratto di locazione finanziaria.

3. A decorrere dal 1° gennaio 2016, gli utilizzatori a titolo di locazione finanziaria, sulla base del contratto annotato al PRA e fino alla data di scadenza del contratto medesimo, sono tenuti in via esclusiva al pagamento della tassa automobilistica regionale; 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.

L'art. 10, comma 6, del decreto legge 24 giugno 2016, n. 113, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 2016, n. 160, che ha abrogato l'art. 9 comma 9-bis del decreto legge 19 giugno 2015 n. 78, non ha effetto retroattivo e non cancella l'efficacia della normativa di interpretazione autentica, spiegata per il passato.

(Massime a cura di Giuseppe Buffone – Riproduzione riservata)

Svolgimento del processo

L'odierna lite trae linfa dagli avvisi di accertamento notificati dalla Regione Lombardia alla società s.p.a., per il recupero della omessa tassa automobilistica per gli anni 2010 e 2011, in relazione a veicoli di sua proprietà (recupero maggiorato di interessi e sanzioni). Nelle more del

processo, la s.p.a. è stata incorporata (per fusione) dalla, società cooperativa, giusta atto di fusione del La questione oggetto di lite è meramente giuridica non essendo in contestazione alcuno degli elementi fattuali a sostegno della pretesa erariale: i veicoli per cui richiesto il cd. bollo auto dalla Regione Lombardia, erano, nel 2010 e nel 2011, concessi in leasing a soggetto terzo, da parte della proprietaria società ... s.p.a. Secondo la contribuente, dunque, in questi casi, è l'utilizzatore e non il concedente che deve sostenere il pagamento del tributo. Avverso i distinti recuperi per l'anno 2010 e per l'anno 2011, la ha spiegato autonomi ricorsi. La Commissione Tributaria Provinciale di Milano ha definito le liti con le due sentenze impugnate, di contenuto omogeneo e rivolte contro i medesimi soggetti. A conclusione del suo scrutinio, il giudice di primo grado ha respinto i ricorsi a spese compensate.

La società incorporante ... cit., propone appello contro le due sentenze. Con un primo motivo di gravame, la contribuente eccepisce la carenza di soggettività passiva ex lege della società di leasing per gli autoveicoli concetti in locazione finanziaria dal 15 agosto 2009, facendo leva sulla norma di interpretazione autentica di cui all'art. 9, commi 9-bis, 9-quater legge 125 del 2015. Secondo la ricorrente, la normativa de qua avrebbe dunque confermato la linea interpretativa già seguita dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (nota 27 giugno 2012, prot. 13270). La contribuente svolge rilievi anche in merito alla presunta solidarietà che possa configurarsi, nel pagamento del tributo, tra concedente e utilizzatore: solidarietà ipotizzabile solo nell'ipotesi in cui il locatore finanziario provveda ad eseguire il versamento cumulativo delle tasse dovute per i periodi di tassazione compresi nella durata dei contratti di leasing stipulati, secondo le modalità stabilite dall'ente competente. A ulteriore supporto delle proprie pretese caducatorie, la società appellante ricorda anche la legge 23 luglio 2009 n. 99 (art. 7) e l'indirizzo della Suprema Corte e della CTR di Milano. A conclusione della lite, la contribuente chiede anche la refusione dei costi sostenuti, pari alle spese di contributo unificato, coincidenti con la tassa di euro 30 per 432 provvedimenti sottoposti a impugnazione.

La Regione Lombardia si è costituita resistendo alla domanda di appello. Con riferimento alle doglianze della ricorrente sostiene che la novella del 2009 abbia solo "aggiunto" l'utilizzatore al novero dei soggetti tenuti al pagamento del tributo, dando luogo a una solidarietà passiva ex art. 1294 c.c. La Regione non contesta, dunque, che anche l'utilizzatore sia legittimato passivo per il versamento del tributo ma esclude che ciò avvenga in sostituzione dell'originario soggetto tenuto al pagamento (il proprietario del veicolo). Contesta, però, la pertinenza della giurisprudenza richiamata e pure la circolare ministeriale del MEF n. 13270 del 27 giugno 2012. La Regione dà quindi anche atto della norma di interpretazione autentica del decreto-legge 30 dicembre 1982 n. 953 ma ne contesta la legittimità costituzionale chiedendo alla CTR di sollevare apposito incidente dinanzi alla Consulta, trattandosi di norma interpretativa retroattiva inficiante situazioni giuridiche soggettive di rilevanza pubblica. L'eccezione è articolata su due motivi: irragionevolezza e violazione dell'art. 77 comma II Cost.

Con memoria del 9 novembre 2016, la ricorrente ha svolto ulteriori deduzioni evidenziando che, nelle more del processo, è intervenuta la conversione in Legge del cd. d.l. “Enti Locali” n. 113 del 2016. Questa nuova legislazione ha decretato l’abrogazione della norma di interpretazione autentica: secondo la ricorrente, questa abrogazione deve ritenersi operante esclusivamente per l’avvenire e dunque per gli accertamenti a scadere dall’1 gennaio 2016.

Diritto

La controversia investe solo questioni giuridiche di diritto non sussistendo res litigiosa in merito alle circostanze in fatto su cui si colloca il ricorso della contribuente: la società appellante, negli anni 2010 e 2011, ha concesso dei propri veicoli in leasing a soggetto terzo (utilizzatore) senza corrispondere la tassa automobilistica. La Regione appellata ha richiesto alla proprietaria il pagamento dei tributi ritenendo che questa sia tenuta al versamento, se non altro per il regime della solidarietà passiva. La lite si colloca su un contesto normativo “tormentato” in cui, dapprima il Legislatore è intervenuto con norma di interpretazione autentica per individuare nell’utilizzatore il soggetto tenuto alla corresponsione del tributo e poi, lo stesso Legislatore, è intervenuto ex novo per l’abrogazione della legge che portava l’interpretazione autentica cit. Prima di esaminare la questione sottoposta alla Commissione, va osservato che, nelle more del processo, la ... s.p.a. è stata incorporata (per fusione) dalla ..., società cooperativa, giusta atto di fusione del ..., rep. ..., racc. Ne consegue che la società incorporante è legittimata a presentare l’odierno appello (v., sui poteri del caso, v. gli allegati in atti: doc. n. 1).

[1]. Tassa automobilistica

Per effetto della loro iscrizione nei pubblici registri (nel caso di specie: P.R.A.), i veicoli sono soggetti a prelievo fiscale (v. d.P.R. 5 febbraio 1953 n. 39) secondo le disposizioni vigenti (cd. tassa automobilistica; v. art. 5, d.l. 30 dicembre 1982 n. 953, conv. in L. 28 febbraio 1983 n. 53). Il cd. bollo auto ha natura sostanziale di tributo (Cass. Civ., Sez. Un., sentenza 15 maggio 2007 n. 11076 e n. 11077) ed è attribuito alla competenza delle Regioni. Per la Dottrina, si tratta, in particolare, di un tributo proprio derivato in quanto, sebbene la struttura essenziale della fattispecie rimanga riservata alla competenza del legislatore statale, le singole Regioni esercitano una potestà normativa relativamente alla disciplina dell’ammontare del tributo. I Commentatori ritengono che il prelievo trovi giustificazione non in ragione della titolarità di un bene espressivo di ricchezza (quale appunto il veicolo) bensì in ragione del pubblico servizio implicitamente richiesto dal privato al momento dell’iscrizione del veicolo nel P.R.A. e ravvisabile nell’utilizzo delle strade. Questo rilievo della Dottrina è condivisibile e importante: il tributo non colpisce l’aspetto statico della titolarità bensì quello dinamico dell’utilizzo (che si presume a carico dell’utilizzatore). Vi è prova di ciò nelle disposizioni che individuano, come soggetto passivo della tassa, anche gli usufruttuari o gli acquirenti con patto di riservato dominio. Vi è anche prova di ciò nella legislazione istitutiva originaria del tributo in cui il presupposto del prelievo è identificato nella “circolazione sulle strade” (art. 1, d.P.R. 39 del 1953). Da qui la corretta qualificazione di questo tributo in termini di

tassa ossia di prelievo fiscale applicato secondo il principio della controprestazione: essa è legata ad una determinata prestazione di servizio da parte di un ente pubblico. Si pone quindi una questione giuridica: in caso di *leasing*, quale soggetto è tenuto al pagamento del tributo?

[2]. Il contratto di *leasing* (locazione finanziaria)

Il contratto di cd. *leasing*, benché atipico rispetto a quelli previsti dal codice civile, ha ormai trovato, nelle sue molteplici versioni, unanime definizione dottrina e giurisprudenziale, nonché ripetuti riconoscimenti normativi (in giurisprudenza, da ultimo, v. Cass. Civ., Sez. Un., sentenza 5 ottobre 2015 n. 19875; quanto alla legislazione, da ultimo, v. art. 1, commi 76 -81, legge 208 del 2015, cd. Legge Stabilità 2016). Volgendo lo sguardo allo schema negoziale generale, come tipicamente affermatosi nella prassi, il *leasing* si rivela essere un contratto in cui, in cambio di un canone periodico in favore del concedente, il cliente (utilizzatore) ottiene la disponibilità di un bene strumentale alla propria attività, acquisendone la proprietà al termine del contratto dietro pagamento di una quota prefissata (in ragione di una apposita opzione prevista nella stipula). Può accadere che sia lo stesso proprietario a concedere il godimento di un suo bene (*leasing operativo*) ma può anche trattarsi di beni forniti da un terzo (*leasing finanziario*). I vari interventi normativi susseguitisi nel tempo hanno tenuto conto della cennata distinzione (v. ad es., già art. 17 legge 2 maggio 1976 n. 183). Il *leasing*, come nel caso di specie, può avere ad oggetto beni mobili registrati. Nel corso del rapporto contrattuale, il proprietario del veicolo resta il concedente, sebbene colui che effettivamente utilizza la vettura sia l'utilizzatore. Da qui la problematica sottoposta all'attenzione di questa Commissione: l'effettivo proprietario, nel caso di *leasing*, non è colui che provoca il presupposto sostanziale della tassa automobilistica, atteso che è l'utilizzatore che beneficia del servizio pubblico e mette in circolazione il mezzo.

[3]. La successione normativa dal 1982 al 2016.

Limitandosi all'esame della normativa qui di interesse (come vigente *ratione temporis*, per il periodo rilevante) occorre muovere dall'art. 5 del decreto legge 30 dicembre 1982 n. 953, come convertito dalla l. 53 del 1993 e come vigente a partire dal 15 agosto 2009 (essendo qui in esame, le tasse automobilistiche per gli anni solari 2010 e 2011). Il comma 32 del cennato articolo (già comma 29 prima della conversione in Legge) prevede che: «al pagamento delle tasse [automobilistiche] sono tenuti coloro che (...) risultano essere proprietari, usufruttuari, acquirenti con patto di riservato dominio, ovvero utilizzatori a titolo di locazione finanziaria, dal pubblico registro automobilistico, per i veicoli in esso iscritti». La disposizione originaria menzionava solo i "proprietari"; l'art. 7 della legge 23 luglio 2009 n. 99 ha aggiunto l'estensione «usufruttuari, acquirenti con patto di riservato dominio, ovvero utilizzatori a titolo di locazione finanziaria» (con decorrenza dal 15 agosto 2009). E' quindi pacifico che, anteriormente agli anni di tassazione 2010 e 2011, in ogni caso la tassa automobilistica doveva essere versata dal solo proprietario, anche ove avesse concesso in locazione finanziaria il veicolo, nulla

prevedendo al riguardo l'art. 5 menzionato e dovendosi dunque ritenere sussistente soggettività passiva tributaria solo in capo al concedente (Cass. Civ., sentenza 21 marzo 2012 n. 4507). Per il passato, dunque, il soggetto passivo del tributo andava ineludibilmente identificato in funzione della titolarità del diritto di proprietà sul veicolo (Cass. Civ. n. 10587 del 2011). La modifica del 2009 è anche certo abbia natura innovativa e sostanziale, non potendo dunque operare se non per i rapporti futuri e senza retroazione (v. Cass. Civ., sentenza 20 maggio 2015 n. 10356; v. anche, Cass. Civ. n. 3928 del 2011; Cass. Civ. n. 8589 del 2011). Il nuovo formante letterale introdotto dalla novella del 2009 ha dato luogo a polifonia interpretativa (con riguardo ai rapporti successivi al 15.8.2009). Per un verso, si è sostenuto che la nuova norma avrebbe esteso la soggettività tributaria agli utilizzatori a titolo di locazione finanziaria in modo esclusivo e in sostituzione del proprietario del veicolo; per altro verso, si è affermato che la disposizione avrebbe esteso in senso solidaristico l'obbligo del pagamento del tributo, senza esonerare l'effettivo titolare del diritto domenicale dal rapporto di obbligazione tributaria. Le diverse interpretazioni si muovono anche attraversando la questione relativa alla applicabilità o meno, al caso di specie, della presunzione di solidarietà passiva ex art. 1294 c.c. (come noto, tema risolto in modo non uniforme in Dottrina essendo chi, autorevolmente, esclude che la disposizione *de qua* possa essere trasposta tout court al campo delle obbligazioni tributarie). Tale presunzione, ad ogni modo, non opera se la legge opina diversamente, e il testo del menzionato art. 5 può effettivamente essere interpretato in un modo o nell'altro, attesa la sua ambiguità. In questo contesto, come noto, nel 2012 è intervenuto lo stesso Dicastero delle finanze. Infatti, il Ministero dell'Economia e delle finanze, nella nota protocollo 13270 del 27 giugno 2012 ha espressamente opinato nel senso che con la novella del 2009 il proprietario del bene concesso in locazione finanziaria non è più obbligato alla corresponsione dei relativi oneri fiscali regionali, i quali ricadono sull'utilizzatore.

In questo contesto di particolare fragilità e instabilità del dato normativo, il Legislatore ha ritenuto opportuno intervenire con norma di interpretazione autentica. Con l'art. 9 comma 9-bis del decreto legge 19 giugno 2015 n. 78 (convertito in Legge dalla l. 6 agosto 2015, n. 125 che ha inserito l'articolo *de quo*) il Legislatore ha infatti previsto che «l'articolo 5, ventinovesimo comma, del decreto-legge 30 dicembre 1982, n. 953, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 1983, n. 53, come modificato dall'articolo 7, comma 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». L'interpretazione autentica del Legislatore ha, dunque, escluso la solidarietà del concedente in caso di leasing, ipotizzandola solo nel caso (qui non ricorrente) dei pagamenti cumulativi. L'effetto della *interpretatio* autentica è, come noto, retroattivo. Può dunque con certezza affermarsi che con decorrenza dal 15 agosto 2009, in caso di

leasing, la tassa automobilistica deve essere corrisposta dall'utilizzatore, salvo che il concedente abbia provveduto pagamento cumulativo, in luogo dell'utilizzatore stesso, delle tasse dovute per i periodi compresi nella durata del contratto di locazione finanziaria.

La questione non è, però, terminata con la novella del 2015. Infatti, l'art. 10, comma 6, del decreto legge 24 giugno 2016, n. 113, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 2016, n. 160, ha abrogato il cennato art. 9 comma 9-bis. Con l'art. 10 comma 7 ha, però, apportato modificazioni alla legge 23 luglio 2009 n. 99 inserendo un comma 2-bis nell'art. 7: «A decorrere dal 1° gennaio 2016, gli utilizzatori a titolo di locazione finanziaria, sulla base del contratto annotato al PRA e fino alla data di scadenza del contratto medesimo, sono tenuti in via esclusiva al pagamento della tassa automobilistica regionale; 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». E' quindi certo che, con decorrenza dall'1 gennaio 2016, il pagamento della tassa automobilistica resta di competenza esclusiva dell'utilizzatore, senza solidarietà con il concedente, salva l'ipotesi del pagamento cumulativo di cui si è detto. Così facendo, la successione normativa di cui qui si è dato atto ha creato, tuttavia, una lacuna interpretativa: come va, allora, interpretato l'art. 5 comma 29 d.l. 953 del 1982 nel periodo che va dal 15 agosto 2009 all'1 gennaio 2016?

[4]. L'abrogazione della legge di interpretazione autentica

Il decreto legge 113 del 2016 è entrato in vigore in data 25 giugno 2016 e, quanto alla tassa automobilistica, ha effetto con decorrenza dall'1 gennaio 2016. Restano, dunque, esclusi dalla nuova normativa gli anni 2010 – 2015 per i quali ha operato, sino all'abrogazione, la legge di interpretazione autentica. Occorre allora rispondere a un quesito: l'abrogazione della legge di interpretazione autentica opera solo per l'avvenire o fa venir meno, *ex tunc*, l'efficacia della posizione interpretativa che aveva assunto il Legislatore? Se si sostiene che l'abrogazione abbia effetto *ex tunc*, allora dalla data del 15 agosto 2009 e sino alla data dell'1 gennaio 2016, va applicato *tout court* il testo normativo dell'art. 5 decreto legge 30 dicembre 1982 n. 953, come convertito dalla l. 53 del 1993, trovandosi al cospetto del problema ermeneutico su cui il Legislatore aveva scelto di intervenire e senza avere la soluzione *ex lege*. Se, invece, si sostiene che l'abrogazione della legge di interpretazione autentica opera per l'avvenire, allora, per gli anni 2010 – 2015, resta ferma l'ermeneutica che il Legislatore aveva introdotto nel 2015 e, per l'effetto, la decretazione d'urgenza del 2016 diventa mero strumento di riorganizzazione legislativa (nel senso che si passa da una norma di interpretazione espressa a una norma di diritto positivo chiara). La questione non è semplice poiché, come è stato autorevolmente sottolineato, «l'interpretazione autentica della legge è uno strano capitolo delle scienze giuridiche (...) per l'ambiguità che gli deriva dall'essere una questione di diritto positivo senza una esplicita regolamentazione e perciò affidata ai principi generali e alle deduzioni di ordine logico».

La soluzione al quesito impone di comprendere se le leggi di interpretazione autentica siano da considerare o non alla stregua di un'altra qualunque legge dello Stato: se così fosse, in mancanza di specifica disposizione normativa derogatoria, dovrebbe applicarsi il principio comune a ogni Stato di Diritto per cui la legge non dispone se non per l'avvenire (art. 11 preleggi); ciò vorrebbe dire che l'interpretazione autentica resterebbe vincolante per l'interprete fino alla sua rimozione, dovendosi considerare l'effetto abrogativo solo ex nunc. E' opinione di questa Commissione che la legge di interpretazione autentica debba essere considerata con gli stessi strumenti esegetici che si applicano per qualunque altra legge retroattiva, con l'effetto che l'eventuale abrogazione opera solo per l'avvenire e non per il passato. Sull'argomento, si registrano, invero, anche precedenti conformi della Suprema Corte, in vicende analoghe. In particolare, la Cassazione ha affrontato ipotesi in cui una norma di interpretazione autentica era stata abrogata ma poi la regola che essa portava era stata comunque reinserita in un formante di diritto positivo; in ipotesi del genere, la Corte ha affermato che l'eventuale abrogazione della legge di interpretazione autentica è irrilevante per il passato, avendo sul punto ormai già esplicitato i propri effetti volti a chiarire la valenza della norma interpretata (v. Cass. Civ., 27 aprile 2015 n. 8522). Nel caso di specie, pertanto, va comunque applicata al caso di specie, la norma come interpretata autenticamente, tenuto conto della sua abrogazione solo a far data dall'1 gennaio 2016. Peraltro, nel caso di specie, il termine "abrogazione" è anche improprio: infatti, il Legislatore del 2016 non ha espunto dall'Ordinamento il principio di diritto che aveva prima introdotto in via ermeneutica ("la tassa va pagata dall'utilizzatore) ma semplicemente lo ha collocato altrove nel sistema di diritto positivo. Si registra, dunque, continuità tra il passato e il futuro.

[5]. Questione interpretativa, anche non considerando l'interpretazione autentica

Se si ritiene che l'abrogazione della legge di interpretazione autentica operi ex tunc, non si approda per già solo a una soluzione conforme alle aspettative della Regione appellata: questo dato, infatti, semplicemente determina la «riemersione dei dubbi interpretativi che erano stati risolti in modo diversificato – ma per lo più in senso conforme a quello previsto dal comma 9-bis dell'art. 9 dl 78/2015 – dalla giurisprudenza, con evidenti pregiudizi tanto agli interessi delle Regioni quanto a quelli dei contribuenti» (come rilevato in occasione della interrogazione parlamentare scritta n. 4 – 13975, del 29 luglio 2016, seduta n. 664). Orbene, dunque, anche se si considera abrogata ex tunc la norma di interpretazione autentica, la disposizione di cui cennato art. 5 può comunque essere interpretata nel senso che il pagamento va posto a carico dell'utilizzatore. Questa linea è qui affermata per plurimi argomenti: 1) la riforma del 1999 ha espressamente introdotto la figura dell'utilizzatore nell'ambito dei soggetti passivi senza prevedere alcuna solidarietà con il concedente; 2) l'indirizzo del Ministero del 2012 è stato enunciato in questa direzione, con una presa di posizione non vincolante ma sicuramente autorevole poiché proveniente dall'organo statale di riferimento per l'Economica e le Finanze; 3) il Legislatore successivo, da ultimo del 2016, ha riaffermato anche nel diritto positivo questo principio

così dovendosi ritenere che la scelta espressa fatta per il futuro consenta di illuminare la soluzione anche per il passato; 4) la natura e funzione della tassa automobilistica depongono nel senso di porre la spesa a carico di chi effettivamente circola piuttosto che a carico di chi è mero titolare statico. Si propende, dunque, per l'applicazione della interpretazione che è già stata oggetto di ermeneutica autentica. Al riguardo, è bene ricordare che l'abrogazione di una norma interpretativa non comporta che si debba necessariamente abbandonare l'opzione ermeneutica della norma sostanziale precedentemente accolta dal legislatore: tale interpretazione non è più imposta a livello legislativo, ma ben può comunque perdurare sulla scorta della persuasività degli argomenti dottrinali e giurisprudenziali sottesi. Per tutti i motivi sin qui enucleati, vanno rassegnate le seguenti conclusioni.

In conclusione

1. Per il periodo anteriore al 15 agosto 2009, la tassa automobilistica deve essere versata esclusivamente dal proprietario (concedente) anche nel caso in cui il veicolo sia stato concesso in utilizzazione ad altro soggetto, in virtù di un contratto di leasing.
2. Con decorrenza dal 15 agosto 2009 e sino all'1 gennaio 2016, in caso di leasing, la tassa automobilistica deve essere corrisposta dall'utilizzatore, salvo che il concedente abbia provveduto pagamento cumulativo, in luogo dell'utilizzatore stesso, delle tasse dovute per i periodi compresi nella durata del contratto di locazione finanziaria.
3. A decorrere dal 1° gennaio 2016, gli utilizzatori a titolo di locazione finanziaria, sulla base del contratto annotato al PRA e fino alla data di scadenza del contratto medesimo, sono tenuti in via esclusiva al pagamento della tassa automobilistica regionale; 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.

[6]. Questione di legittimità costituzionale

Per effetto dei principi di diritto sopra enunciati, divengono rilevanti i sospetti di legittimità costituzionale sollevati dalla parte appellata. Per questione di ordine logico, va esaminata per prima la seconda delle questioni sollevate. L'eccepiente sostiene che vi sarebbe contrasto del dl 78/2015 (art. 9 commi 9-bis e ss) con l'art. 77 Cost. per eterogeneità rispetto all'oggetto e alle finalità del decreto legge, con particolare riguardo agli innesti effettuati in sede di conversione: sarebbero state introdotte norme estranee alla struttura razionale del decreto originario. L'eccezione non merita adesione. Il decreto d'urgenza del 19 giugno 2015 n. 78 ha introdotto "disposizioni urgenti in materia di enti territoriali" inserendo, all'art. 9, disposizioni concernenti, per quanto qui interessa, le Regioni. L'innesto di previsioni relative alla tassa automobilistica è dunque sintonica rispetto alla stessa rubrica dell'articolato trattandosi, come già osservato, di tributo di competenza regionale.

Anche la prima eccezione sollevata non è condivisa dalla Commissione. La Corte Costituzionale si è occupata – come noto - più volte della legittimità costituzionale delle norme d'interpretazione autentica,

affrontando il problema relativo ai limiti che esse incontrano quanto alla loro portata retroattiva. In proposito la Consulta ha individuato, oltre alla materia penale, altri limiti, che attengono alla salvaguardia di norme costituzionali (v., ex plurimis, le sentenze n. 311 del 1995 e n. 397 del 1994), tra i quali i principi generali di ragionevolezza e di uguaglianza, quello della tutela dell'affidamento legittimamente posto sulla certezza dell'ordinamento giuridico. In occasione della sentenza n. 525 del 22 novembre 2000, la Corte si è soffermata in particolare «sull'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica; principio che, quale elemento essenziale dello Stato di diritto, non può essere leso da norme con effetti retroattivi che incidano irragionevolmente su situazioni regolate da leggi precedenti» (v. le sentenze n. 416 del 1999 e n. 211 del 1997). Nel caso affrontato nella decisione 525/2000, la Corte ha rilevato che, la norma di interpretazione autentica forniva una lettura della disposizione legislativa sotto esame «che non era fra quelle accolte in sede giudiziale ed era nettamente minoritaria anche nella dottrina». Dichiarando quindi applicabile anche per il passato la nuova disciplina era «stato frustrato l'affidamento dei soggetti nella possibilità di operare sulla base delle condizioni normative presenti nell'ordinamento in un dato periodo storico, senza che vi fosse una ragionevole necessità di sacrificare tale affidamento nel bilanciamento con altri interessi costituzionali» (cfr. la sentenza n. 211 del 1997). In conclusione, la Consulta, nella sentenza 525/2000 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 21, comma 1, della legge 13 maggio 1999, n. 133 (Disposizioni in materia di perequazione, razionalizzazione e federalismo fiscale), nella parte in cui estende anche al periodo anteriore alla sua entrata in vigore l'efficacia dell'interpretazione autentica, da essa dettata, dell'art. 38, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413). Questa decisione costituisce un limpido esempio dei casi in cui l'interpretatio autentica non è consentita: quando non sussistono contrasti interpretativi attorno a una disposizione; quando il risultato ermeneutico introdotto dal legislatore «sorprende» l'interprete. Al lume di questo esempio e della giurisprudenza costituzionale, possono enunciarsi i seguenti principi: a) affinché una norma interpretativa ed efficacia retroattiva possa considerarsi costituzionalmente legittima, è necessario che la stessa si limiti a chiarire la portata applicativa di una disposizione precedente, che non integri il precetto di quest'ultima e, infine, che non adotti una opzione ermeneutica non desumibile dalla ordinaria esegesi della stessa; b) la efficacia retroattiva della legge di interpretazione autentica è soggetta al limite del rispetto del principio dell'affidamento dei consociati nella certezza dell'ordinamento giuridico, con la conseguenza della illegittimità costituzionale di una disposizione interpretativa che indichi una soluzione ermeneutica non prevedibile rispetto a quella affermata nella prassi (Corte Costituzionale 27 novembre 2000, n. 525). In altri termini, l'interpretazione che offre un significato giuridico non prevedibile non può avere efficacia retroattiva in virtù del principio dell'affidamento con si intende che «il singolo deve poter conoscere lo stato del diritto in base al quale opera e tale stato del diritto non deve poi essere modificato retroattivamente», come scrive la Dottrina costituzionalista italiana. Tale principio non inibisce la retroattività di tutte le pronunce/leggi di interpretazione autentica, ma solo di quelle cd. innovative, in cui, come scrive la Consulta, l'indirizzo

espresso non era prevedibile. Un limite del genere non è estraneo al panorama europeo. Come ricorda una attenta dottrina, nell'ordinamento tedesco, ad esempio, la tutela dell'affidamento in relazione alle problematiche prodotte da leggi retroattive è stato riconosciuto sia a livello giurisprudenziale che dottrinale, rimeditando, funditus, il problema della retroattività propria (applicazione della nuova norma alle fattispecie esauritesi prima della sua entrata in vigore) e quello della retroattività impropria (incidenza della nuova norma sulle fattispecie concluse). Orbene, nell'ipotesi di specie, la norma di cui all'art. 5 d.l. 953 del 1982, come modificata dall'art. 7 della legge 23 luglio 2009, aveva effettivamente e concretamente generato seri dubbi negli interpreti e la polifonia interpretativa di cui si è detto, dando luogo, invero, a due letture fondamentali, tra cui quella che predicava l'esclusiva legittimità passiva per la tassa in capo all'utilizzatore. In realtà, prima della legge del 2015, i dubbi interpretativi erano stati risolti per lo più in senso conforme a quanto previsto dal comma 9-bis dell'art. 9 dl 78/2015 e, dunque, questa linea interpretativa rappresentava l'orientamento finanche maggioritario. Ciò vuol dire che l'interpretazione autentica si è limitata a "confermare" un indirizzo che già si era affermato in giurisprudenza, senza alcuna manipolazione tale da inficiare il legittimo affidamento dei consociati. Tanto vale ancor di più là dove si ricordi che con la cennata legge di interpretazione autentica, il legislatore ha finanche confermato la linea di pensiero già inaugurata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

[7]. Conclusione del processo e spese di lite

Per effetto di tutti i rilievi svolti, l'appello è fondato e, in integrale riforma delle sentenze impugnate, vanno accolti i ricorsi della società appellante. Tuttavia, la evidente incertezza interpretativa sottesa alla emersione finanche di un nuovissimo *jus superveniens* impone la compensazione delle spese di lite tra le parti; anche perché l'odierna soluzione ha, di fatto, al momento, carattere inedito, avendo affrontato una questione giuridica che non consta di precedenti.

P.Q.M.

1. Accoglie l'appello presentato dalla società ... – ..., e, per l'effetto, in riforma delle sentenze numeri 5817 e 5820, del 15 giugno 2015, depositate in data 25 giugno 2015, dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sezione 16,
2. Annulla tutti gli avvisi di accertamento impugnati
3. Compensa integralmente tra le parti, le spese di lite

Manda alla Segreteria per quanto di competenza

Così deciso in Milano, in data 28 novembre 2016