



07332 10

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE QUINTA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Signori Magistrati:

Dott. Fabrizio	Miani Canevari	Presidente
Dott. Giuseppe V.A.	Magno	Cons. rel.
Dott. Renato	Polichetti	Consigliere
Dott. Antonio	Greco	Consigliere
Dott. Achille	Meloncelli	Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

Sul ricorso n. 29360/05 R.G. proposto da:

, in persona del legale rappresentante p.t.,
elettivamente domiciliato in Roma, via Monte Zebio, n. 30, presso l'Avvocato
Giammaria Camici che lo rappresenta e difende con l'Avvocato Giuseppe Porro
per procura speciale in calce al ricorso

610
10

- ricorrente -

contro

Comune di Pero, in persona del Sindaco p.t., elettivamente domiciliato in Roma,
via di Monserrato, n. 25, presso l'Avvocato Riccardo Delli Santi che lo rappresenta
e difende con l'Avvocato Mario Viviani per procura speciale a margine del
controricorso

- controricorrente -

avverso le sentenze nn. 51, 50, 48, 49 e 47/45/04 della Commissione tributaria

Oggetto ICI. Accertamento. Immobile industriale non censito. Leasing.
--

R.G.N. 29360/05

Cron. 7332

Rep.

Ud. 16/02/10



regionale della Lombardia, depositate il 20.10.2004.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del giorno 16.2.2010 dal relatore Cons. Giuseppe Vito Antonio Magno;

Udito, per il ricorrente, l'Avvocato Giovanni A. Gueli e, per il Comune contro-ricorrente, l'Avvocato Filippo Di Peio, entrambi per delega;

Udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Wladimiro De Nunzio, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

1.- Dati del processo

1.1.- La ditta – deducendo di avere calcolato esattamente l'imposta, a termini di legge, sul valore costituito dal "prezzo di riscatto", di un suo immobile industriale non censito in catasto, acquistato in *leasing* – impugnò, con distinti ricorsi alla commissione tributaria provinciale di Milano, cinque avvisi di accertamento e liquidazione dell'ICI, notificati il 18.12.2000, con cui il comune di Pero, a rettifica delle dichiarazioni presentate per gli anni dal 1994 al 1998 compreso, relative a detto immobile, aveva determinato l'imposta dovuta, rispettivamente, in Lire 12.870.000, 13.674.000, 15.317.000, 17.399.000, 19.639.000.

1.2.- Le sentenze nn. 225, 224, 223, 194 e 226/11/02, con cui la commissione adita aveva respinto i ricorsi, giudicando che il valore contabile dell'immobile, base imponibile dell'ICI, era rappresentato non dal solo prezzo di riscatto, ma anche dalle quote di prezzo contenute nei singoli canoni della locazione finanziaria, furono impugunate separatamente dalla contribuente, che insistette sulle proprie argomentazioni e pretese.

1.3.- Con le sentenze indicate in epigrafe la commissione tributaria regionale rigettò gli appelli, avendo giudicato legittimo l'operato del comune, che aveva



calcolato l'ICI in base al valore del bene desunto dal contratto di locazione finanziaria, scrittura contabile rilevante a tal fine.

1.4.- La nominata società contribuente ricorre con unico atto contro tali sentenze, e ne chiede la cassazione con ogni provvedimento conseguente, in base a due motivi, illustrati con successiva memoria; cui resiste il comune di Pero mediante controricorso.

2.- Motivi del ricorso

2.1.- La contribuente censura – ammissibilmente con unico atto, stante l'identità della *ratio decidendi* e degli elementi soggettivi ed oggettivi delle diverse cause, attinenti al medesimo rapporto giuridico d'imposta, pur se riferito a diverse annualità (S.U. n. 3692/2009) – le citate sentenze della commissione regionale, ai sensi dell'articolo 360, 1° co., nn. 3 e 5, c.p.c., per:

2.1.1.- violazione e falsa applicazione degli articoli 5, co. 3, D. L.vo 30 dicembre 1992, n. 504, e 7, co. 3, pen. per., D.L. 11 luglio 1992, n.333 (convertito con modificazioni nella legge 8 agosto 1992, n. 359), sostenendo che il valore contabile del bene, costituente la base legale di calcolo dell'ICI nel caso specifico, era stato correttamente desunto dal registro dei beni ammortizzabili e dalla scheda contabile, documenti non contestati dal comune, i cui dati dovrebbero quindi “ritenersi corretti e pacificamente acquisiti”; che, pertanto, la commissione regionale avrebbe violato le suddette disposizioni di legge nel confermare “la validità degli accertamenti formulati dal Comune di Pero, che hanno come base imponibile un valore diverso da quello contabile”;

2.1.2.- insufficiente e contraddittoria motivazione, rispettivamente, sul punto in cui la commissione regionale afferma “che, nel caso del cosiddetto leasing traslativo, solo la contabilizzazione all'attivo patrimoniale, fra le immobilizzazioni materiali,



della sommatoria di tutti i canoni pagati al concedente consente la formazione di un valore rappresentativo ai fini I.C.I.", senza spiegare il significato ed il fondamento normativo di quest'ultima locuzione ("valore rappresentativo ai fini I.C.I."); e sul punto in cui, fermo restando che il valore contabile del bene, da utilizzare ed effettivamente utilizzato da essa ricorrente quale imponibile, è quello ammortizzabile (al lordo delle quote di ammortamento), perviene ad una soluzione favorevole alla tesi del comune, fondata su diversa rilevazione del valore di base.

3.- Decisione

3.1.- Il ricorso è infondato e deve essere rigettato. Le spese del presente giudizio di cassazione debbono essere interamente compensate fra le parti, per giusti motivi ravvisati nella novità della questione.

4.- Motivi della decisione

4.1.- E' pacifico in causa che l'immobile di cui si tratta, classificabile nel gruppo catastale D e non iscritto in catasto, fu acquistato dalla contribuente nel dicembre 1993, mediante il pagamento del prezzo di Lire 225.000.000, esercitando l'opzione d'acquisto inerente ad un contratto di locazione finanziaria stipulato nel dicembre 1988, riguardante lo stesso immobile, che prevedeva, inoltre, il pagamento di canoni periodici per un valore totale di Lire 2.752.800.000.

4.1.1.- Si tratta dunque chiaramente di un *leasing traslativo* – analogicamente riconducibile, sotto certi aspetti, alla vendita con riserva della proprietà (articoli 1523 e ss., c.c.; cfr. Cass. nn. 4969/2007, 24214/2006) ovvero al prestito finanziario finalizzato all'acquisto del bene (Cass. n. 27144/2006) –, la cui caratteristica differenza rispetto al *leasing* c.d. "*di godimento*" consiste nella circostanza che esso ha ad oggetto l'utilizzazione di beni atti a conservare alla scadenza un valore residuo superiore all'importo convenuto per l'opzione



d'acquisto; maggior valore già inserito e scontato mediante i canoni periodici pattuiti, che quindi contengono anche una quota del prezzo; laddove invece il *leasing di godimento* riguarda beni non idonei a conservare un apprezzabile valore residuale alla scadenza del rapporto, cosicché i canoni rappresentano esclusivamente il corrispettivo dell'uso dei beni stessi (cfr. Cass. nn. 13418/2008, 18195/2007).

4.1.2.- In ogni caso, l'opzione finale di acquisto non dà luogo alla formazione di un nuovo contratto funzionalmente autonomo rispetto a quello di *leasing*, ma concreta un accordo traslativo che trova nello stesso contratto di *leasing* il proprio fondamento causale (Cass. n. 25125/2006); cosicché il valore contrattuale del bene riscattato al termine dell'operazione è dato dal totale dei corrispettivi, costituiti non solo dal cosiddetto prezzo di riscatto, ma anche da tutte le somme versate nel corso del rapporto a titolo di canone o di maxicanone, le quali rappresentano un anticipato pagamento rateale: ciò è stato ritenuto nel caso dell'INVIM (Cass. n. 12594/2006), ma – a parte le evidenti discordanze, che qui non occorre investigare, fra questa imposta e l'ICI – non si ravvisano ragioni per discostarsi dai predetti criteri di accertamento del valore del bene oggetto di *leasing traslativo*, quale che sia il tributo in relazione al quale tale valore acquista significato.

4.2.- Tanto premesso, risulta evidente l'infondatezza – e, sotto un certo profilo, l'inammissibilità – dei motivi di ricorso esposti ai par. 2.1.1, 2.1.2, da esaminare congiuntamente siccome strettamente connessi.

4.2.1.- Posto infatti che, in mancanza di rendita iscritta in catasto, il valore, ai fini dell'ICI, dei fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, è dato – per il combinato disposto degli articoli 5, co. 3, D. L.vo n. 504/1992, e 7, co. 3, D.L. n. 133/1992 – dall'ammon-



tare, al lordo delle quote di ammortamento, risultante “dalle scritture contabili” (con l’applicazione dei coefficienti di legge), è alle scritture contabili aziendali che occorre fare riferimento al fine di conoscere tale “ammontare”, base di calcolo dell’imposta.

4.2.2.- La presente controversia non concerne, tuttavia, la natura “contabile” del criterio di calcolo dell’ICI nel caso concreto – natura “contabile” chiaramente iscritta nella legge, non posta in discussione dalle parti né dai giudici tributari di merito –, bensì il significato ed i limiti dell’espressione “scritture contabili”: in effetti, la commissione tributaria regionale parte dalla considerazione che “Le scritture contabili dell’imprenditore commerciale sono, ai sensi dell’art. 2214 c.c., il libro giornale, il libro degli inventari e la documentazione relativa a ciascun affare”; per concludere – attraverso un *excursus* sui metodi e sulle prassi maggiormente accreditati di registrazione contabile (digressione irrilevante ai fini della decisione, se non come argomento *ad adiuvandum*, idoneo a dimostrare che, seguendo un metodo ragionieristico teoricamente più corretto, il valore sostanziale dell’immobile acquisito con *leasing traslativo* sarebbe emerso con maggiore evidenza dalla stessa contabilità) – che legittimamente il comune aveva ricavato il valore del bene dal contratto di locazione finanziaria, “Atteso che tale contratto, in quanto annoverabile tra i documenti relativi all’affare, fa parte – ai sensi del menzionato art. 2214 c.c. – delle scritture contabili, il [cui] contenuto rileva ai fini della determinazione della base imponibile”.

4.2.3.- Tale argomentazione, corretta quanto all’interpretazione delle norme applicabili, adeguata e coerente sul piano logico, non merita le censure formulate dalla ricorrente, che pertanto debbono essere rigettate.

4.2.4.- Invero, riferendosi alle risultanze delle “scritture contabili”, la legge (arti-



colo 7, co. 3, cit.) non pone limitazioni, tali da autorizzare l'interprete a concludere che il valore del cespite debba essere ricavato soltanto dalle annotazioni contenute nel registro dei beni ammortizzabili o nella scheda contabile, come invece suppone la ricorrente allorché (ricorso, pagg. 22 e 26) istituisce un'equazione arbitraria tra valore ammortizzabile e base imponibile dell'ICI: la norma, infatti, equipara l'imponibile ICI alla somma ("ammontare", rivalutato mediante appositi coefficienti) dei valori, al lordo delle quote di ammortamento, risultanti dalle scritture contabili: ammontare che non può essere desunto – senza forzare abusivamente la lettera della legge, che non pone distinzioni o limitazioni fra le diverse scritture contabili – dalle sole risultanze del registro dei beni ammortizzabili; né tale ipotetica limitazione potrebbe farsi dipendere dal riferimento alle "quote di ammortamento", fatto dalla legge al diverso ed unico scopo di comprenderle nella base imponibile.

E' corretto quindi tener conto delle risultanze di tutte le scritture dell'imprenditore, elencate dall'articolo 2214 c.c. (e più specificamente, in materia tributaria, dall'articolo 14, D.P.R. 29 settembre 973, n. 600). Fra tali scritture sono comprese quelle, come il contratto di locazione finanziaria, da cui il comune ha legittimamente desunto il valore effettivo del bene che, per quanto premesso (par. 4.1.1, 4.1.2), è costituito non soltanto dal "prezzo di riscatto", ma anche dai canoni, nella parte in cui ne rappresentano un anticipato pagamento rateale.

4.2.5.- D'altra parte, tale interpretazione – maggiormente rispettosa dei principi di uguaglianza e di capacità contributiva, quindi "costituzionalmente orientata", senza necessità di ricorrere al giudice delle leggi, come prospettato in subordine dal resistente – consente di salvaguardare la "puntuale correlazione che deve sussistere, in ordine ai singoli fabbricati, fra il costo indicato nelle scritture contabili e la



futura rendita da attribuirsi agli immobili stessi all'atto dell'iscrizione in catasto”
(Cass. n. 5565/2005); rendita da attribuire su proposta del proprietario o per stima
diretta del bene.

4.2.6.- Si deve osservare, infine, che la ricorrente non ha specialmente criticato la
sentenza d'appello sul punto cruciale, dove essa afferma che il valore del bene
acquisito in esito ad operazione di *leasing* è desumibile, ai fini dell'ICI, da
qualsiasi scrittura contabile tenuta dall'imprenditore; sicché le censure, sotto questo
aspetto, conservano un profilo d'inammissibilità.

4.3.- Si conclude nel senso indicato al par. 3.1.

5.- Dispositivo

P. Q. M.

La Corte di Cassazione

Rigetta il ricorso e compensa interamente fra le parti le spese del presente giudizio
di cassazione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della V sezione civile - tributaria, il
16 febbraio 2010.

Il consigliere est.

Il presidente

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

IL 26 MAR 2010

IL CANCELLIERE