

Civile Sent. Sez. 5 Num. 23859 Anno 2016

Presidente: BOTTA RAFFAELE

Relatore: STALLA GIACOMO MARIA

Data pubblicazione: 23/11/2016

SENTENZA

sul ricorso 15581-2011 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- *ricorrente* -

contro

2016

3770

AUTOSTRADE ITALIA SPA in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIALE G. MAZZINI 9-11, presso lo studio dell'avvocato LIVIA SALVINI, che lo rappresenta e difende giusta delega a margine;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 67/2011 della COMM.TRIB.REG.
di ROMA, depositata il 28/02/2011;
udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 18/10/2016 dal Consigliere Dott. GIACOMO
MARIA STALLA;
udito per il ricorrente l'Avvocato MARCHINI che si
riporta agli atti;
udito per il controricorrente l'Avvocato DEGIROLAMO
per delega dell'Avvocato SALVINI che ha chiesto il
rigetto;
udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. MARIELLA DE MASELLIS che ha concluso
per l'inammissibilità e in subordine il rigetto del
ricorso.



Svolgimento del giudizio.

L'agenzia delle entrate propone un motivo di ricorso per la cassazione della sentenza n. 67/22/11 del 28 febbraio 2011 con la quale la commissione tributaria regionale di Roma, in riforma della prima decisione, ha ritenuto illegittimo il silenzio-rifiuto da essa opposto all'istanza di rimborso di imposta ipotecaria e catastale pagata in eccesso dalla Autostrade per l'Italia spa, in relazione a due acquisizioni, mediante opzione di riscatto, di immobili in leasing (rispettivamente, nel dicembre '06 e gennaio '07).

La commissione tributaria regionale ha, in particolare, ritenuto fondata l'istanza di rimborso, posto che il valore venale in comune commercio degli immobili riscattati (art.51 d.p.r. 131/86, richiamato in materia dagli artt.2 e 10 d.lgs.347/90) doveva desumersi (come già ritenuto dalla stessa amministrazione finanziaria con Circ. 1^ marzo 2007 n.12/E) dal prezzo di riscatto, aumentato dei canoni di leasing e depurato della componente finanziaria dell'operazione, così da sostanzialmente equiparare il trattamento fiscale del leasing a quello dell'acquisto diretto.

Resiste con controricorso e memoria ex art.378 cod.proc.civ. la Autostrade per l'Italia spa.

Motivi della decisione.

§ 1. Con l'unico motivo di ricorso l'agenzia delle entrate deduce - ex art.360, 1^co.n.3) cpc - violazione e falsa applicazione dell'art. 51 d.p.r. 131/86, come richiamato dagli artt.2 e 10 d.lgs.347/90. Per avere la commissione tributaria regionale stabilito un criterio determinativo della base imponibile diverso da quello (valore venale in comune commercio degli immobili riscattati) dettato dalla legge. A nulla rilevando - trattandosi di disposizioni meramente indicative, ad effetto interno e, comunque, anch'esse ammissive del ricorso al diverso e tassativo criterio legale del valore venale - che analoga soluzione fosse stata recepita nella circolare 12/E cit.; tanto più considerato che, nella specie, era stata la stessa società contribuente a richiamarsi al valore venale dei beni, da essa comprovato mediante allegazione in sede amministrativa di due perizie di stima predisposte da un professionista di fiducia.

§ 2. Il motivo non può trovare condivisione.

Come esattamente affermato dalla commissione tributaria regionale, l'accoglimento dell'istanza di rimborso non trova ostacolo nel criterio del valore venale di comune commercio così come stabilito dall'art.51 d.p.r. 131/86, cui rinvia il d. lgs. n. 347/90 (Testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale), dal momento che - come stabilito dalla stessa amministrazione finanziaria con la menzionata Circ. 1^marzo 2007 n.12/E (recepita anche nella risoluzione su



interpello 29 gennaio 2008 n.24/E) – il criterio di legge deve trovare attuazione nella considerazione del doppio trasferimento connaturato all'operazione di finanziamento in leasing (acquisto iniziale ed acquisto in sede di riscatto) e, in particolare, sulla scorta di un criterio uniforme che equipari l'acquisto in leasing all'acquisto diretto (cioè al di fuori di un rapporto di locazione finanziaria).

Sicché la base imponibile in sede di riscatto dell'immobile concesso in leasing deve essere individuata (come si esprime la circolare cit.), *"nel valore venale in comune commercio, che può essere individuato nel prezzo di riscatto del bene aumentato dei canoni, depurati dalla componente finanziaria"*.

La base imponibile, in tal modo, viene rapportata – senza con ciò contravvenire al criterio legale, ma anzi attuandolo nella peculiarità della cessione di bene in locazione finanziaria - al costo originario sostenuto dal concedente per l'acquisto del bene al momento della stipula del contratto.

Sicché le imposte in oggetto *"vengono, in definitiva, applicate con un'aliquota ridotta alla metà (2% più 2%) su entrambe le compravendite, quella iniziale e quella finale rappresentata dal riscatto, e su un imponibile omogeneo, in quanto il prezzo di riscatto del bene, aumentato dei canoni al netto della componente finanziaria coincide, sostanzialmente, con il valore iniziale dichiarato dalla società di leasing"* (Ris. agenzia delle entrate, 29 gennaio 2008 n.24/E, cit.).

Orbene, non vi è dubbio che il richiamo alle sole direttive di prassi (circolare in questione) risulti di per sé insufficiente ed inadeguato a fondare una determinata interpretazione normativa in sede contenziosa, stante il carattere meramente interno e non vincolante delle medesime. E la relatività di tale richiamo ben può essere eccepita, a proprio favore, dalla stessa amministrazione finanziaria.

La soluzione qui accolta muove tuttavia da diverse e dirimenti considerazioni interpretative di legge e di sistema, alle quali le su citate fonti interne correttamente si allineano.

Vale infatti qui richiamare l'esigenza che il parametro legale fondamentale del valore venale ex art.51 d.p.r. 131/86 dia conto quanto più fedelmente possibile del valore concretamente attribuibile allo specifico immobile dedotto nella pretesa impositiva, con conseguente necessaria incidenza su di esso di ogni onere e vincolo, anche di natura obbligatoria, sussistente al momento del trasferimento. E già sotto questo aspetto risulta evidente la divergenza – nel valore venale di comune commercio – tra un immobile oggetto di trasferimento 'diretto', ed un altro oggetto di riscatto nell'ambito di un rapporto di finanziamento quale il leasing.

Ancorché riferito all'Invim e non all'imposta ipocatastale, vale dunque anche nel caso di specie quanto più volte ritenuto da questa corte di legittimità sulla



determinazione di valore in caso di alienazione a titolo oneroso di un bene immobile già concesso in locazione finanziaria a seguito dell'esercizio dell'opzione di riscatto da parte dell'utilizzatore. Situazione nella quale, allorquando l'imponibile debba essere stabilito successivamente al 31.12.92 e con riguardo "al valore in comune commercio del bene" a tale data ai sensi del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 17, comma 7, lett. a): " (...) il valore finale non può essere astrattamente determinato mediante comparazione con quello posseduto alla stessa data da immobili del medesimo genere, ma liberi da vincoli, dovendo invece procedersi ad una valutazione caso per caso che tenga conto tanto delle utilità e dei pregi posseduti dal bene, quanto di tutti i fattori (vincoli ed oneri) che concorrono ad impedirne o limitarne il godimento, ivi compreso il vincolo derivante dal contratto di locazione finanziaria, senza che assuma alcun rilievo la circostanza che ad acquistare l'immobile sia stato lo stesso utilizzatore anziché un terzo, in quanto, essendo l'imposta finalizzata a colpire l'effettivo incremento patrimoniale conseguito dall'alienante, la determinazione del valore venale deve essere oggettivamente riferita al bene" (Cass. 12594/06; 1242/07; 13006/07; 11480-1/09).

Vi è poi da considerare la già ricordata peculiarità rappresentata dalla articolazione strutturale tipica del leasing, nel quale il trasferimento a titolo di riscatto segue necessariamente all'acquisizione del bene da parte del concedente all'inizio del rapporto; con conseguente duplicità di momenti impositivi sul medesimo bene e nell'ambito del medesimo rapporto contrattuale preordinato, nel leasing finanziario, all'acquisto finale.

In proposito, è ravvisabile la volontà del legislatore tributario di non 'penalizzare' questa modalità di acquisizione di beni immobili strumentali, rispetto a quella ordinaria o diretta; il che, nella fattispecie in esame, implica appunto che il valore venale ex art.51 cit. tenga conto della sommatoria del prezzo di riscatto del bene e dei canoni corrisposti in corso di rapporto, detratta l'incidenza finanziaria dell'operazione. Così da ricomporre ad unità ed omogeneità il trattamento fiscale, rapportandolo in sostanza al costo affrontato dalla società di leasing per l'acquisto iniziale del bene a valore venale di comune commercio.

Questo obiettivo di natura equiparativa rispetto al trasferimento diretto è stato esplicitamente perseguito - in materia di imposizione ipotecaria e catastale - dal legislatore con l'art.35 co. 10 ter d.l. 223/06 conv.in l. 248/06 (nella versione vigente al momento degli atti di trasferimento dedotti in giudizio) che ha previsto il dimezzamento (2%) delle aliquote ordinarie rispettivamente dovute per l'acquisto ed il riscatto di beni immobili strumentali dedotti in contratti di leasing.


Il Con. Est.



§ 3. Va da ultimo osservato che – contrariamente a quanto sostenuto dalla agenzia delle entrate nel motivo di ricorso – la soluzione così accolta non trova ostacolo formale nella circostanza che il criterio del valore venale fosse stato proposto dalla stessa società contribuente mediante allegazione in sede amministrativa di due perizie di stima.

Da un lato, queste ultime potevano comunque fornire un necessario e concorrente elemento di valutazione e comparazione, senza con ciò assumere efficacia esaustiva e preclusiva di un diverso criterio; dall'altro, la diversa determinazione della base imponibile ben poteva (doveva) discendere dal generale principio di emendabilità della dichiarazione, da reputarsi qui rettificata dalla società contribuente mediante la stessa istanza di rimborso.

In proposito, va dato atto di come sia ormai consolidato l'orientamento della ritrattabilità della dichiarazione tributaria allorquando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che gli spetterebbero per legge. Ciò in considerazione del fatto che la dichiarazione (quand'anche resa al notaio che ne faccia parte integrante dell'atto pubblico da lui rogato) non ha natura di atto negoziale e dispositivo, bensì di mera esternazione di scienza e di giudizio costituente un momento del complessivo *iter* procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria; così da risultare modificabile, in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti.

Tanto che un sistema legislativo che negasse in radice la rettificabilità della dichiarazione finirebbe per legittimare un prelievo fiscale indebito ponendosi, per ciò solo, in contrasto con i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53, comma primo, Cost.) e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97, comma primo, Cost.); oltre che con i principi di affidamento e collaborazione di cui all'art.10 l.212/00.

Questo orientamento (SSUU 15063/02; Cass. 26839/07; 29738/08; 6392/14; ed altre) non è contraddetto da quanto recentemente stabilito da SSUU 13378/16, secondo cui: *"in caso di errori od omissioni nella dichiarazione dei redditi, la dichiarazione integrativa può essere presentata non oltre i termini di cui all'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 se diretta ad evitare un danno per la P.A. (art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998), mentre, se intesa, ai sensi del successivo comma 8 bis, ad emendare errori od omissioni in danno del contribuente, incontra il termine per la presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante, fermo restando che il contribuente può chiedere il rimborso entro quarantotto mesi dal versamento ed, in*



ogni caso, opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria".

Tale pronuncia si pone infatti l'obiettivo di contemperare il suddetto orientamento di generale emendabilità della dichiarazione in favore del contribuente, con quanto specificamente stabilito, per le imposte sui redditi, dall'art.2 co.8 ed 8 bis d.p.r. 322/98; vale a dire, con riguardo ad un regime normativo estraneo alla presente fattispecie, nella quale si controverte di istanza di rimborso di imposta ipocatastale tempestivamente presentata prima del giudizio.

Anzi, nell'affermare altresì che: *"il rimborso dei versamenti diretti di cui all'art. 38 del dpr 602/1973 è esercitabile entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento, indipendentemente dai termini e modalità della dichiarazione integrativa di cui all'art. 2 comma 8 bis dpr 322/1998"*, le SSUU hanno stabilito un principio indirettamente confermativo della generale esperibilità del rimborso, sebbene nel termine di legge.

Conclusione, quest'ultima, che si ritiene applicabile anche nel caso in cui – come nella specie – il rimborso sia richiesto facendo valere un errore nel valore dei cespiti inizialmente dichiarato.

Ne segue il rigetto del ricorso; le spese del presente giudizio vengono compensate in ragione della peculiarità della questione e della sua novità in relazione agli specifici tributi qui dedotti.

Pqm

La Corte

- rigetta il ricorso;
- compensa le spese.

Così deciso nella camera di consiglio della quinta sezione civile in data 18 ottobre 2016.

Il Cons.est.
Giacomo Stalla

