



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

Roberta	Crucitti	Presidente
Maria Luisa	De Rosa	Consigliere
Gianluca	Bordon	Consigliere
Cesare	Taraschi	Consigliere rel.
Andrea Antonio	Salemme	Consigliere

Oggetto: Avviso di accertamento per Irpef e Irap 2015 – Deducibilità dei canoni di *leasing* immobiliare ex art. 54 t.u.i.r. - Abuso del diritto – Art. 10-*bis* l. n. 212/2000.

UP 08/04/2026

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 3057/2025 R.G. proposto da:

██████████ (C.F. ██████████), rappresentato e difeso dall'Avv. ██████████

– *ricorrente* –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto, n. 550/2024, depositata in data 03/07/2024.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza dell'08/04/2026 dal Consigliere Cesare Taraschi.

Udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Aldo Ceniccola, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Udito per il ricorrente l'Avv. ██████████ ██████████, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

Udita per la controricorrente l'Avvocatura Generale dello Stato, che ha chiesto rigettarsi il ricorso.



FATTI DI CAUSA

1. [REDACTED] nel 2006, costituiva con la moglie ed i due figli la società [REDACTED] s.r.l., al fine di acquistare in *leasing* un immobile da destinare all'attività professionale di odontoiatra da lui esercitata. Con contratto del 23/01/2007, la predetta società concedeva in locazione commerciale al contribuente l'immobile ricevuto in *leasing* dalla Civileasing s.p.a. con precedente contratto del 27/12/2006. Il rapporto locatizio proseguiva poi con il contratto del 02/01/2013 stipulato tra la [REDACTED] s.a.s. di [REDACTED] & C. (già [REDACTED] s.r.l.) ed il [REDACTED]

In data 23/01/2020 l'Amministrazione finanziaria notificava al contribuente l'avviso di accertamento n. [REDACTED] con il quale, in relazione all'anno d'imposta 2015, aveva disconosciuto la deduzione fiscale dei canoni di locazione immobiliare versati alla [REDACTED] s.r.l. per euro 58.647,76, con conseguente determinazione di maggiori imposte a titolo di Irpef (euro 24.715,00) e Irap (euro 2.287,00), nonché di addizionali regionali e comunali, oltre interessi e sanzioni.

In particolare, l'Ufficio contestava una condotta di "abuso del diritto" ex art. 10-*bis* della legge n. 212/2000, desumibile dal fatto che la predetta società era stata costituita al solo scopo di consentire al contribuente la deduzione dei canoni di locazione. Posto, invero, che la normativa in vigore alla data (27/12/2006) di stipulazione del contratto di *leasing* da parte della [REDACTED] s.r.l. non avrebbe permesso ai possessori di redditi di lavoro autonomo la deduzione dei canoni di *leasing*, il contribuente, secondo l'Ufficio, aveva interposto la [REDACTED] s.r.l. tra sé e la società di *leasing*, nell'intento di convertire i canoni di *leasing* immobiliare (indeducibili prima dell'entrata in vigore della legge n. 296/2006) in canoni di locazione commerciale (deducibili). Inoltre, secondo l'Ufficio, i canoni pagati dal contribuente alla [REDACTED] s.r.l. erano sproporzionati e fuori mercato, sicché l'elusione fiscale era configurabile alla luce sia della



interposizione della società [REDACTED] che dell'addebito, da parte di quest'ultima, di canoni antieconomici.

Il contribuente impugnava l'atto impositivo dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Treviso, deducendo la nullità dell'avviso per vizio di motivazione sotto molteplici profili, tra cui la violazione dei commi 7, 8, 10 e 12 dell'art. 10-*bis* della legge n. 212/2000.

La CTP rigettava il ricorso.

2. Contro tale decisione il contribuente proponeva appello dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto (di seguito, CGT-2), la quale rigettava il gravame.

3. Ha proposto ricorso per cassazione il contribuente, affidandosi a sei motivi.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

Il Sostituto Procuratore Generale ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c.

All'udienza pubblica dell'08/04/2026 il ricorrente ha concluso per l'accoglimento del ricorso, mentre l'Avvocatura Generale dello Stato, per la controricorrente, ha chiesto rigettarsi il ricorso. Il Sostituto Procuratore Generale, nella persona del dott. Aldo Ceniccola, ha chiesto rigettarsi il ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso si deduce la nullità della sentenza per motivazione apparente/perplessa, la violazione dell'art. 111, comma 6, Cost., dell'art. 36, comma 2, n. 4, del d.lgs. n. 546/1992, dell'art. 132, secondo comma, n. 4, c.p.c., dell'art. 161 c.p.c. e dell'art. 118 disp. att. c.p.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., per aver la CGT-2 omesso di esaminare le questioni sottese al caso concreto e il *thema decidendum* oggetto del giudizio di primo grado, nulla avendo argomentato, in relazione ai motivi d'appello, in ordine: a) ai vizi motivazionali dell'atto impugnato; b) alla contestata mancanza di



“sostanza economica”; c) alle ragioni extrafiscali dettagliatamente rappresentate dal contribuente, la cui ricorrenza bastava da sola ad escludere la contestata elusione; d) alla immeritevolezza ovvero non rispondenza delle ragioni extrafiscali “ad esigenze di natura organizzativa e/o migliorative e/o funzionali dell'attività professionale del contribuente”; e) al se, come e perché vi sarebbe stato un “uso distorto di strumenti giuridici unicamente volti ad ottenere un risparmio d'imposta”; f) alla configurabilità del vantaggio fiscale indebito, posto che i canoni di locazione commerciale riguardanti l'immobile strumentale sarebbero stati deducibili dal professionista (al pari dei canoni di *leasing*) anche se il contratto fosse stato stipulato con soggetti terzi, considerato, peraltro, che i detti canoni, pagati alla società ██████ erano stati regolarmente dichiarati da quest'ultima e tassati come ricavi in capo alla stessa ed ai soci; g) alle ragioni per cui, ammessa e non concessa l'esistenza di un risparmio fiscale, questo avrebbe costituito “la causa prevalente dell'operazione abusiva” e sarebbe stato illegittimo perseguirlo nonostante la possibilità, garantita al contribuente dalla norma anti abuso, di “optare tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale”.

Inoltre, i giudici d'appello hanno reso una motivazione “parvente” allorquando hanno estrapolato un passo della motivazione di una precedente decisione della stessa CTR (non passata in giudicato) limitandosi ad assumere, senza argomentarlo, che questa riguarderebbe “il medesimo caso” in discussione, sebbene tale pronuncia – peraltro anch'essa basata su una sequenza di affermazioni tautologiche, sommarie e cumulative, acriticamente aderenti alle argomentazioni esposte dall'Ufficio - fosse stata resa in una precedente vertenza relativa all'anno di imposta 2010, scaturita da un accertamento fondato sulla pretesa violazione della disposizione antielusiva di cui all'art. 37-*bis* del d.P.R. n.



600/1973, mentre l'anno d'imposta 2015 in discussione è stato posto in verifica alla luce del nuovo art. 10-*bis* della legge n. 212/2000.

Infine, laddove la CGT-2 ha sostenuto che "se il professionista avesse acquistato direttamente (...) avrebbe potuto dedurre il costo di acquisto dell'immobile in 33 anni (...) mentre il contratto di leasing è stato stipulato per la durata di 15 anni", detta motivazione deve ritenersi "perplessa" in quanto del tutto inconferente in relazione ad un accertamento fondato sull'abuso del diritto, oltre che basata su un'argomentazione mai esposta in precedenza, e considerato che la scelta del contribuente di avvalersi dell'una o dell'altra soluzione non può essere considerata "abusiva", stante la libertà, sancita al comma 4 dell'art. 10-*bis* citato, di scegliere "tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge...comportanti un diverso carico fiscale".

1.1 Il motivo è infondato, ma, prima di procedere all'esame dello stesso, è opportuno operare un inquadramento giuridico della questione sottesa al presente giudizio.

1.2 Le Sezioni Unite di questa Corte, con la sentenza 23/12/2008, n. 30055, hanno affermato, per quanto interessa in questa sede, che: a) in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici volti ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici; b) tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati (quali le imposte dirette), nei principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano, ovvero quelli di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione sanciti dall'art. 53 della Carta fondamentale; c) esso comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione Finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio



tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento della stessa; d) l'esistenza di eventuali cause di invalidità o di inopponibilità del negozio abusivo è sempre rilevabile d'ufficio, salva la preclusione derivante dal giudicato interno e, con specifico riferimento al giudizio di cassazione, dalla necessità di ulteriori accertamenti di fatto (negli stessi termini, *ex ceteris*: Cass. 23/11/2018, n. 30404; Cass. 05/12/2019, n. 31772; Cass. 24/06/2021, n. 18239; Cass. 28/03/2024, n. 8481; Cass. 27/05/2024, n. 14674).

1.3 Successivamente all'arresto nomofilattico dianzi ricordato è intervenuta, a livello unionale, la raccomandazione 2012/772/UE del 06/12/2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva, diramata dalla Commissione Europea agli Stati membri affinché essi intervenissero ogniqualvolta vi fosse *«una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale»* (*montages artificiels* nella versione francese, *artificial arrangement* in quella inglese, *mecanismo artificial* in quella spagnola).

Con tale atto è stato chiarito che *«una costruzione o una serie di costruzioni è artificiosa se manca di sostanza commerciale»* (4.4), o più esattamente di *«sostanza economica»* (4.2), e *«consiste nell'eludere l'imposizione quando, a prescindere da eventuali intenzioni personali, contrasta con l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali»*, mentre *«una data finalità deve essere considerata fondamentale se qualsiasi altra finalità che è o potrebbe essere attribuita alla costruzione o alla serie di costruzioni sembri per lo più irrilevante alla luce di tutte le circostanze del caso»*.

1.4 Nella medesima direzione si è poi mosso anche il legislatore nazionale, il quale, nel delegare al Governo (art. 5 legge n. 23/2014)



l'attuazione della disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale, coordinandola con la summenzionata raccomandazione dell'UE, ha indicato fra i principi e i criteri direttivi da osservare quelli di: *«definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta»* (cfr. Cass., Sez. U, nn. 30055/2008 e 30057/2008, nonché Corte giustizia, 29/03/2012, C-417/10, 3M Italia); *«garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale»* (cfr. Corte giustizia, 21/02/2008, C-425/06, Part Service); *«considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva»* (rectius *«scopo essenziale»*: cfr. Corte giustizia, Part Service, cit.); *«escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali»* (cfr. Cass. 04/04/2008, n. 8772 e Cass. 21/04/2008, n. 10257); *«stabilire che costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione [cfr. Cass. 30/11/2012, n. 21390], ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente»* (Cass. 21/01/2011, n. 1372; Cass. 26/02/2014, n. 4604).

Inoltre, in tema di prova, ha richiamato l'attenzione circa le *«modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato»* (Cass. 21/01/2009, n. 1465; Cass. 24/07/2013, n. 17955).

1.5 Tali canoni giuridici sono stati in seguito inseriti nell'art. 10-*bis* della legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), introdotto dal d.lgs. n. 128/2015, il quale, anche quando non direttamente applicabile *ratione temporis* ai sensi dell'art. 1, comma 5, dello stesso decreto, rileva pur sempre in chiave interpretativa, nella misura in cui definisce con chiarezza una linea evolutiva già indiscutibilmente tracciata



nell'ordinamento tributario dalla giurisprudenza e dalle fonti nazionali e comunitarie.

La norma in questione, individuando l'«*abuso del diritto*» nel compimento di «*una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti*» (comma 1), stabilisce che «*si considerano: a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali (...); b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario*», precisando, nel contempo, che «*sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato*» (comma 2).

Essa dispone, altresì, che, ferma restando la libertà di scelta del contribuente fra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e fra operazioni comportanti un diverso carico fiscale (comma 4), non si considerano, in ogni caso, abusive «*le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente*» (comma 3) (cfr.: Cass. 23/11/2018, n. 30404; Cass. 05/12/2019, n. 31772, in motivazione; conf. Cass. 14/01/2015, n. 439, in motivazione).

Il predetto art. 10-*bis* ha sostituito l'art. 37-*bis* del d.P.R. n. 600/1973, il quale non contiene un'elencazione tassativa delle fattispecie abusive, ma costituisce una norma aperta destinata a trovare applicazione, alla stregua del generale principio antielusivo rinvenibile nella Costituzione e nelle indicazioni della precitata raccomandazione 2012/772/UE, in presenza di una o più costruzioni di puro artificio che,



realizzate al fine di aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario, siano prive di valide ragioni economiche e produttive di vantaggi fiscali indebiti (Cass. 02/02/2021, n. 2224; Cass. 09/05/2022, n. 14493; Cass. 22/09/2022, n. 27709; Cass. 13/12/2024, n. 32303).

1.6 In un contesto così ampio e variegato, questa Corte ha quindi conclusivamente affermato che:

a) l'astratta configurabilità di un vantaggio fiscale non è sufficiente ad integrare la fattispecie abusiva, richiedendosi a tal fine la concomitante condizione di inesistenza di ragioni economiche diverse dal semplice risparmio d'imposta e l'accertamento dell'effettiva volontà dei contraenti di conseguire un indebito vantaggio fiscale (Cass. 05/12/2014, n. 25758);

b) incombe sull'Amministrazione finanziaria l'onere di spiegare, anche nell'atto impositivo, perché la forma giuridica (o il complesso di forme giuridiche) impiegata presenti carattere anomalo o inadeguato rispetto all'operazione economica intrapresa, mentre è onere del contribuente provare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti, di carattere non meramente marginale o teorico, idonee ad escludere l'abusività (cfr. le già citate Cass. n. 8772/2008, Cass. n. 10257/2008, Cass. Sez. U. n. 30055/2008, Cass. n. 1372/2011, Cass. n. 21390/2012); ragioni non identificabili necessariamente in una redditività immediata dell'operazione, potendo anche rispondere ad esigenze di natura organizzativa e consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda (Cass. 02/03/2020, n. 5644; Cass. 30/03/2021, n. 8755; Cass. 24/06/2021, n. 18239; Cass. 01/03/2022, n. 6623).

1.7 Ricostruito nei suoi tratti essenziali il quadro normativo e giurisprudenziale di riferimento, e tornando al caso di specie, il ricorrente lamenta il vizio di motivazione apparente della sentenza impugnata, che non avrebbe esaminato i molteplici rilievi con cui il medesimo contribuente aveva comprovato l'insussistenza dei presupposti normativi, di cui all'art.



10-bis della legge n. 212/2000, per la configurabilità della fattispecie elusiva dell'abuso del diritto contestata con l'avviso di accertamento.

1.8 In proposito, per consolidata giurisprudenza di questa Corte, la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da *error in procedendo*, quando, benché graficamente esistente, non renda tuttavia percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. 28/01/2025, n. 1986; Cass. 01/03/2022, n. 6758; Cass. 23/05/2019, n. 13977; Cass., Sez. U., 03/11/2016, n. 22232).

1.9 Nella specie, però, tale vizio non sussiste, avendo la CTR - nel confermare l'inquadramento della fattispecie in esame nell'alveo dell'art. 10-bis della legge n. 212/2000 - sostenuto che *«Per i contratti di locazione finanziaria stipulati dal 15 giugno 1990 al 31 dicembre 2006 aventi ad oggetto l'acquisizione di un immobile strumentale da parte di un professionista, le disposizioni normative ammettono in deduzione solo "la rendita catastale dell'immobile strumentale utilizzato in base a contratto di locazione finanziaria". Diversamente, l'utilizzo del tramite di una società immobiliare, con la quale stipulare un contratto di locazione commerciale avente ad oggetto l'immobile che quest'ultima detiene in leasing, permette al professionista di dedurre interamente i canoni di locazione commerciale e alla società immobiliare di dedurre interamente i canoni di locazione finanziaria che diversamente sarebbero stati indeducibili da parte del professionista. Nel caso di specie, la costituzione della società immobiliare, l'acquisizione dell'immobile e la successiva messa in locazione, unica attività esercitata dalla società medesima, si giustificano solamente con l'ottenimento del vantaggio fiscale descritto nell'avviso di accertamento»*.



In sostanza, la CGT-2, conformemente a quanto indicato nell'atto impositivo impugnato, ha ritenuto che la costituzione della [REDACTED] s.r.l., poi divenuta [REDACTED] s.a.s. di [REDACTED] & C., fosse finalizzata unicamente a consentire al contribuente di dedurre i canoni di *leasing* immobiliare, attraverso un'operazione di interposizione di tale s.r.l. tra la società di *leasing* e lo stesso contribuente. Quest'ultimo, infatti, alla data di stipula del *leasing* immobiliare, ossia il 27/12/2006, non avrebbe potuto dedurre i predetti canoni, posto che solo con la modifica (ad opera della legge n. 296/2006, cd. Finanziaria 2007, commi 334 e 335) del comma 2 dell'art. 54 t.u.i.r., fu prevista, per i contratti stipulati (irrilevante essendo, invece, la data di registrazione degli stessi) tra il 1° gennaio 2007 ed il 31 dicembre 2009, la deducibilità (nella misura, peraltro, di un terzo) dei canoni di locazione finanziaria aventi ad oggetto l'acquisizione di immobili da utilizzare per l'attività professionale, a condizione che la durata di tali contratti fosse non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente previsto dal d.m. 31/12/1988 e, comunque, compresa tra gli otto ed i quindici anni.

Nella specie, invece, il contribuente – tramite la costituzione, unitamente ai propri familiari, di una società immobiliare (la [REDACTED] s.r.l.) finalizzata alla sola acquisizione in *leasing* dell'immobile strumentale all'attività professionale di odontoiatra del medesimo contribuente – ha ottenuto, con la stipula del successivo contratto di locazione commerciale con la predetta società, la disponibilità dell'immobile con la connessa facoltà di deduzione integrale dei relativi canoni locatizi, così conseguendo un indebito vantaggio fiscale, che risulta del tutto evidente se solo si considera che, se anche il ricorrente avesse ottenuto direttamente il bene in *leasing* con contratto stipulato a partire dall'01/01/2007 (ossia dall'entrata in vigore della modifica dell'art. 54, comma 2, t.u.i.r.), la deduzione dei relativi canoni sarebbe stata possibile solo nella misura di un terzo, mentre con la conversione dei canoni di *leasing* in canoni di



locazione commerciale il contribuente ha detratto "interamente" (come rilevato dalla CGT-2) i predetti canoni.

Che poi la costituzione della █████ s.r.l., peraltro con i familiari del contribuente, fosse finalizzata unicamente a consentire il predetto risparmio d'imposta trova conferma, secondo i giudici d'appello, nel fatto che la locazione commerciale intercorsa tra questa ed il contribuente costituiva la *"unica attività esercitata dalla società medesima"*: tale circostanza è, nei fatti, incontestata almeno fino all'anno d'imposta 2015 oggetto di causa, in quanto il ricorrente assume che solo a partire dal 2016 la predetta società avrebbe stipulato ulteriori contratti locatizi con terzi.

La CGT-2 ha poi affermato di condividere le argomentazioni esposte da altra sentenza della medesima (allora) CTR - resa tra le stesse parti e inerente, sia pure in relazione ad altra annualità d'imposta, alla medesima operazione di *leasing* immobiliare – nella parte in cui si era rilevato che *«Nel caso che ci occupa [...] la costruzione comprende una società immobiliare interposta per ottenere uno scambio tra il canone di leasing, con un canone di locazione commerciale interamente deducibile per l'immobile a destinazione esclusivamente commerciale, usato dal Contribuente come studio dentistico [...] Posto che gli atti compiuti devono essere caratterizzati dal fatto di essere dotati di "sostanza economica", l'Agenzia delle Entrate ha dato la prova dell'assenza di questo requisito, intendendo questo indice come sopra, ossia come esame dell'adequatezza degli strumenti giuridici prescelti dal contribuente in funzione degli obiettivi e degli effetti economici che si vogliono raggiungere con quella operazione»*.

I giudici d'appello hanno, infine, concluso assumendo che *«se il professionista avesse acquistato direttamente (e non per il tramite della società immobiliare dallo stesso costituita che, a sua volta ha sottoscritto il contratto di leasing), avrebbe potuto dedurre il costo di acquisto*



dell'immobile in 33 anni, essendo, il coefficiente di ammortamento stabilito dal DM 31/12/88 per gli immobili strumentali nel settore servizi sanitari, del 3%; la durata del periodo di ammortamento sarebbe stata quindi di 33,33 anni, mentre il contratto di leasing è stato stipulato per la durata di 15 anni. Sulla base di queste considerazioni, appare quindi evidente e ben quantificabile, il vantaggio esclusivamente fiscale dell'intera operazione, come correttamente rilevato dall'Agenzia».

1.10 Risultano, quindi, chiaramente enunciati il percorso logico-giuridico e le ragioni poste a fondamento della statuizione di rigetto dell'appello proposto dal contribuente, con conseguente inconfigurabilità del vizio di motivazione apparente lamentato dal ricorrente.

1.11 Giova, peraltro, segnalare che la sentenza impugnata è conforme a quanto già statuito da questa Corte in un caso del tutto analogo (cfr. Cass. 14/03/2013, n. 6528), laddove si è ritenuto ravvisabile un intento elusivo nella condotta del professionista che, con un'operazione priva di reale contenuto economico, porti in deduzione, sotto forma di canone di locazione commerciale, il costo di acquisto in *leasing* di un immobile per l'esercizio dell'attività professionale di dentista, deduzione non prevista per i liberi professionisti, acquistando l'immobile attraverso una società costituita dallo stesso professionista e dai suoi familiari, la quale a sua volta conceda l'immobile in locazione al professionista, qualora siano accertati: la sostanziale mancanza di attività della società; il carattere strettamente familiare; la riscossione del canone; il pagamento del *leasing*; la misura analoga del primo rispetto a quella del secondo.

2. Con il secondo motivo si deduce la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., degli artt. 24 e 111, comma 6, Cost., dell'art. 132, secondo comma, n. 4, c.p.c., dell'art. 118 disp. att. c.p.c., dell'art. 36 d.lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., per avere la CGT-2 totalmente omissa di esaminare e pronunciarsi in ordine al primo motivo di appello, con il quale era stata



dedotta la erroneità della sentenza della CTP per aver questa rigettato l'eccezione, formulata in primo grado e riproposta in sede di appello, inerente alla nullità dell'avviso di accertamento per difetto della motivazione "rafforzata" di cui all'art. 10-*bis* della legge n. 212/2000.

3. Con il terzo motivo si deduce la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., degli artt. 24 e 111, comma 6, Cost., dell'art. 132, secondo comma, n. 4, c.p.c., dell'art. 118 disp. att. c.p.c., dell'art. 36 d.lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., per avere la CGT-2 totalmente omesso di esaminare e pronunciarsi in ordine al secondo motivo di appello, con il quale era stata dedotta la erroneità della sentenza della CTP per aver ravvisato l'esistenza di un vantaggio fiscale indebito, contestata dal contribuente fin dal primo grado di giudizio.

4. Con il quarto motivo si deduce la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., degli artt. 24 e 111 Cost., dell'art. 132, secondo comma, n. 4, c.p.c., dell'art. 118 disp. att. c.p.c., dell'art. 36 d.lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., per avere la CGT-2 totalmente omesso di esaminare e pronunciarsi in ordine al terzo motivo di appello con il quale era stata dedotta la erroneità della sentenza della CTP per non aver riconosciuto, ai sensi dell'art. 10-*bis*, comma 3, della legge n. 212/2000, l'esistenza di ragioni extrafiscali legittimanti l'operato del contribuente.

5. Con il quinto motivo si deduce la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., degli artt. 24 e 111, comma 6, Cost., dell'art. 132, secondo comma, n. 4, c.p.c., dell'art. 118 disp. att. c.p.c., dell'art. 36 d.lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., per avere la CGT-2 totalmente omesso di esaminare e pronunciarsi in ordine al quarto motivo di appello con il quale era stata dedotta la erroneità della sentenza della CTP per aver ritenuto applicabile



alla fattispecie, con conseguente sua violazione/falsa applicazione, la disposizione di cui all'art. 10-*bis* della legge n. 212/2000.

6. Con il sesto motivo si deduce la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., degli artt. 24 e 111, comma 6, Cost., dell'art. 132, secondo comma, n. 4, c.p.c., dell'art. 118 disp. att. c.p.c., dell'art. 36 d.lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., per avere la CGT-2 totalmente omesso di esaminare e pronunciarsi in ordine al quinto motivo di appello con il quale era stata denunciata, da un lato, l'errata condivisione da parte della CTP di taluni dei presupposti adottati dall'Ufficio fondanti l'accertamento e contestati dal contribuente col sesto motivo del ricorso di primo grado, e, dall'altro, l'omessa pronuncia della CTP in ordine alla eccepita infondatezza degli ulteriori diversi presupposti.

7. Il secondo, il terzo, il quarto, il quinto e il sesto motivo, che possono essere esaminati congiuntamente in quanto tutti aventi ad oggetto il vizio di omessa pronuncia, sono inammissibili.

7.1 L'inammissibilità discende dal fatto che, nella specie, si è chiaramente in presenza di un rigetto implicito delle eccezioni sollevate dal contribuente, avendo la CGT-2 ritenuto legittima la pretesa fiscale dell'Ufficio fondata sulla fattispecie dell'abuso del diritto di cui all'art. 10-*bis* della legge n. 212/2000.

7.2 Invero, è configurabile la decisione implicita di una questione (connessa a una prospettata tesi difensiva) o di un'eccezione di nullità (ritualmente sollevata o rilevabile d'ufficio) quando queste risultino superate e travolte, benché non espressamente trattate, dalla incompatibile soluzione di un'altra questione, il cui solo esame presupponga e comporti, come necessario antecedente logico-giuridico, la loro irrilevanza o infondatezza; ne consegue che la reiezione implicita di una tesi difensiva o di una eccezione è censurabile mediante ricorso per cassazione non per omessa pronuncia (e, dunque, per la violazione di una



norma sul procedimento, come invece ha fatto il ricorrente), bensì come violazione di legge e come difetto di motivazione, sempreché la soluzione implicitamente data dal giudice di merito si riveli erronea e censurabile oltre che utilmente censurata, in modo tale, cioè, da portare il controllo di legittimità sulla decisione inespressa e sulla sua decisività (Cass. 08/05/2023, n. 12131; Cass. 14/09/2021, n. 24667; Cass. 02/04/2020, n. 7662; Cass. 06/12/2017, n. 29191).

7.3 Nel caso di specie, come già rilevato, la CGT-2 ha ritenuto configurabile, nel collegamento tra *leasing* immobiliare e locazione commerciale, un'operazione di abuso del diritto finalizzata esclusivamente a conseguire un indebito vantaggio fiscale, ossia un risparmio d'imposta che, alla data di stipula del *leasing* (27/12/2006), il contribuente non avrebbe potuto direttamente conseguire.

Risultano, così, implicitamente rigettate tutte le eccezioni sollevate dal contribuente, in sede d'appello, incompatibili con l'*iter* logico-giuridico posto a fondamento della decisione, sia in relazione al vizio di motivazione dell'avviso di accertamento, posto che la pretesa erariale è stata ritenuta fondata nel merito (il che presuppone l'insussistenza dell'elemento pregiudicante del difetto di motivazione dell'atto impositivo), sia per quanto attiene alla mancanza del vantaggio fiscale indebito, alla configurabilità di ragioni extrafiscali meritevoli di tutela ed alla carenza dei presupposti di applicabilità dell'art. 10-*bis* della legge n. 212/2000, trattandosi di questioni che risultano tutte superate dalla decisione adottata dai giudici d'appello, che non appare, quindi, caratterizzata da omessa pronuncia, configurandosi tale vizio, come già rilevato, allorché risulti completamente omesso il provvedimento del giudice indispensabile per la soluzione del caso concreto, e non anche nel caso in cui, seppure manchi una specifica argomentazione, la decisione adottata in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte ne comporti il rigetto, tanto più se si considera che il giudice non ha l'onere di prendere posizione e decidere su



tutte le eccezioni o questioni proposte dalle parti, ma è tenuto soltanto ad illustrare le ragioni che giustificano la sua decisione, dovendo ritenersi per implicito disattesi tutti gli argomenti, le tesi e i rilievi che, seppure non espressamente esaminati, siano incompatibili con la soluzione adottata e con l'*iter* argomentativo seguito (Cass. 25/06/2020, n. 12652; Cass. 07/02/2022, n. 3761; Cass. 19/06/2024, n. 16943).

8. In definitiva, il ricorso va integralmente rigettato, con condanna del ricorrente al pagamento delle spese giudiziali, liquidate come in dispositivo.

Sussistono, infine, i presupposti, ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. n. 115/2002, per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-*bis* del citato art. 13, se dovuto.

P.Q.M.

rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento, in favore dell'Agenzia delle entrate, delle spese giudiziali, che liquida in euro 5.500,00 per compenso, oltre spese prenotate a debito.

Dà atto della sussistenza dei presupposti, ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. n. 115/2002, per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1-*bis* del citato art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella pubblica udienza dell'08/04/2026.

Il Consigliere estensore

Cesare Taraschi

Il Presidente

Roberta Crucitti

