

Corte di Cassazione Sezione Tributaria Civile  
Sentenza del 23 luglio 2009, n. 17190

Integrale

Data Udienza: 17/04/2009

Presidente Sezione: CICALA Mario

Relatore: MELONCELLI Achille

Pubbl. Ministero: FEDELI Massimo

---

ACCERTAMENTO, RISCOSSIONE E CONTENZIOSO - ACCERTAMENTO (IMPOSTE SUI REDDITI)

---

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CICALA Mario - Presidente

Dott. BOGNANNI Salvatore - Consigliere

Dott. BERNARDI Sergio - Consigliere

Dott. MARIGLIANO Eugenia - Consigliere

Dott. MELONCELLI Achille - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso principale rgn. 12547/2002, proposto da:

Ministero dell'economia e delle finanze, in persona del Ministro in carica, e dall'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore in carica, rappresentati e difesi dall'Avvocatura generale dello Stato, presso la quale sono domiciliati in Roma, Via dei Portoghesi 12;

- ricorrenti principali -

contro

Ma. spa, già F. Ma. e. C. spa, di seguito "Società", in persona del legale rappresentante incarica, signor Ca. At. Ma. , rappresentata e difesa dagli avv. Piccinino Joelle e Mario Lacagnina, presso il quale è elettivamente domiciliata in Roma, Via S. Tommaso d'Aquino 75;

- intimata e controricorrente -

e sul ricorso incidentale rgn. 17088/2002, proposto da:

Società, come sopra rappresentata, difesa e domiciliata;

- ricorrente incidentale -

contro

Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle entrate, come sopra rappresentati, difesi e domiciliati;

- intimati -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale (CTR) di Milano 6 dicembre 2001, n. 538/1/2001, depositata il 21 dicembre 2001 e notificata il 17 gennaio 2002 al Ministero presso l'Avvocatura distrettuale dello Stato di Milano e all'ufficio tributario periferico di Milano;

udita la relazione sulla causa svolta nell'udienza pubblica del 17 aprile 2009 dal Cons. Dr. Achille Meloncelli;

udito l'avv. Marco Lacagnina per la Societa';

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale FEDELI Massimo che ha concluso per l'accoglimento del ricorso principale e per l'assorbimento di quello incidentale.

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1.1. Il 29 aprile 2002 e' notificato alla Societa' un ricorso delle sopra indicate autorita' tributarie per la cassazione della sentenza descritta in epigrafe, che ha parzialmente accolto l'appello della Societa' contro la sentenza della Commissione tributaria provinciale (CTP) di Bergamo n. 256/08/00, che aveva parzialmente accolto il ricorso della Societa' contro l'avviso di accertamento n. (OMESSO)dell'irpeg e dell'ilor 1995.

1.2. Il 22 aprile 2002 e' notificato alle autorita' tributarie ricorrenti principali un documento incorporante il controricorso della Societa' e un suo ricorso incidentale contro la medesima sentenza descritta in epigrafe.

2. I fatti di causa sono i seguenti:

a) il (OMESSO) la In. Me. Ma. srl conclude un contratto di locazione finanziaria della durata di nove anni con la FI. Le. spa, avente per oggetto il complesso immobiliare industriale in (OMESSO), di proprieta' della Societa', per un corrispettivo rateizzato di lire 51.148.864, indicizzato al cambio della lira con il franco svizzero e con la pattuizione di un'opzione finale di acquisto pari al 25% del costo di acquisto corrisposto dalla societa' di leasing;

b) Il (OMESSO) la FI. acquista l'immobile al prezzo di lire 38.000.000.000, oltre all'IVA;

c) il (OMESSO), a seguito di una serie di operazioni straordinarie, la societa' venditrice dell'immobile e' incorporata nella F. Ma. e. C. srl, che poco dopo si trasforma in spa;

d) la Ma. spa, attuale ricorrente incidentale, in considerazione dell'onerosita' della clausola di indicizzazione del corrispettivo, determinata dalla forte svalutazione della lira seguita alla sua uscita dal sistema monetario europeo, concorda con la societa' di leasing una risoluzione del contratto, che e' seguita, il (OMESSO), da un atto pubblico di cessione della proprieta' del complesso immobiliare dalla FI. alla Societa' per un corrispettivo pari al prezzo originario della compravendita ridotto della quota capitale compresa nei canoni di locazione per lire 5.325.930.752;

e) il (OMESSO) e' redatto un processo verbale di constatazione (PVC) della Guardia di finanza di Bergamo nei riguardi della Societa';

f) il (OMESSO) l'Ufficio delle imposte dirette di Bergamo notifica alla Societa' un avviso di accertamento dell'irpeg e dell'ilor 1995, con cui si contestano costi indeducibili per la loro incertezza e sopravvenienze attive non contabilizzate, si determinano una maggior irpeg di lire 3.980.021.000 ed una maggior ilor di lire 1.689.266,000 e s'irrogano sanzioni per le infedeli dichiarazioni per lire 5.669.287.000; in particolare, le sopravvenienze attive sono individuate a seguito del diniego di deduzione dei canoni di locazione finanziaria corrisposti nel periodo (OMESSO), in conseguenza della risoluzione anticipata del contratto di leasing; l'Ufficio delle imposte dirette di Bergamo, assumendo l'efficacia ex (une della risoluzione del contratto di leasing, ritiene che i canoni di locazione non siano piu' qualificabili come pagamenti e che essi non siano piu' deducibili, in quanto, alla risoluzione del contratto, costituirebbero una sopravvenienza attiva per lire 13.687.000.000 (corrispondenti ai canoni di locazione gia' pagati, comprensivi degli interessi);

g) il ricorso della Societa' e' parzialmente accolto dalla CTP di Bergamo, nel senso che "ha ritenuto motivato l'avviso e, nel merito, corretta la ricostruzione dell'Ufficio, ma legittima la sola ripresa relativa agli interessi, che non erano stati scalati dal contratto, e non anche quella relativa alla quota capitale, che era stata

scalata" (pagina 2, righe 47-51, della sentenza d'appello);

h) l'appello della Societa' e', poi, accolto dalla CTR con la sentenza ora impugnata per cassazione, che dichiara nulla la ripresa dell'Ufficio per sopravvenienze attive".

3. La sentenza della CTR, oggetto del ricorso per cassazione, e', limitatamente alle questioni riproposte in sede di legittimita', cosi' motivata: a) la questione dibattuta tra le parti verte sulla legittimita' della pretesa fiscale d'imposizione di una sopravvenienza attiva nel 1995, che l'Ufficio fa dipendere dalla natura retroattiva dell'intervenuta risoluzione consensuale del contratto di leasing, che avrebbe reso indebiti i pagamenti eseguiti negli anni precedenti a titolo di locazione;

b) la discussione sulla vera natura, risolutiva o transattiva dell'accordo concluso tra le parti non deve far perdere di vista la complessita' della fattispecie; "anche a voler ravvisare una risoluzione consensuale nell'accordo in questione, infatti, essa riguarderebbe il solo contratto di locazione finanziaria, e non anche il contratto di compravendita immobiliare intervenuto, tre anni prima, tra la societa' di locazione finanziaria e la societa' venditrice, all'epoca distinta da quella utilizzatrice: vero e' che quest'ultima aveva in seguito incorporato la stessa societa' venditrice, ma in tal modo non poteva essere subentrata in un contratto che aveva gia' avuto integrale e compiuta esecuzione. La giurisprudenza costante e consolidata, infatti, esclude in tali casi la configurabilita' di una risoluzione, la quale postula un contratto ancora in corso di esecuzione";

c) "le considerazioni che precedono impongono di ravvisare, nel trasferimento immobiliare concluso contestualmente alla risoluzione del contratto di locazione finanziaria una cessione dell'immobile, mentre ai fini considerati non ha rilevanza decisiva la causa (transazione, riscatto anticipato, compravendita) di tale nuovo negozio traslativo. A fronte di esso, la societa' utilizzatrice pagava un prezzo nella circostanza concordato (non corrispondente a quello previsto per l'opzione esercitabile solo al termine del contratto di locazione finanziaria), e certamente deducibile. Le quote capitale, pagate con i canoni di locazione negli anni precedenti, erano dedotte dal prezzo, o, se si vuole, imputate ad esso; ma non si vede come cio' potesse tradursi in una sopravvenienza attiva, posto che cio' che si riconosceva non piu' dovuto per la locazione finanziaria continuava ad essere dovuto come parte del prezzo. E gli interessi gia' pagati si traducevano, a seconda delle diverse ricostruzioni prospettabili, in corrispettivo dell'anticipato godimento dell'immobile, o in una perdita imputabile alla responsabilita' per l'anticipata risoluzione del contratto di locazione finanziaria; e quindi, sia nell'uno sia nell'altro caso, in voci di costo dell'operazione, e non gia' in sopravvenienze attive prive di costi e come tali tassabili. La ripresa deve essere quindi annullata";

d) "la parziale soccombenza reciproca, e la complessita' della fattispecie contrattuale, suscettibile di interpretazioni diverse e resa piu' equivoca dalle espressioni adoperate, giustificano la compensazione delle spese del doppio grado di giudizio".

4. Il ricorso per cassazione delle autorita' tributarie e' sostenuto con un solo, ma articolato, motivo d'impugnazione e si conclude con la richiesta che sia cassata la sentenza impugnata, con ogni conseguente statuizione.

5. L'intimata Societa' resiste con controricorso e propone anche ricorso incidentale, sostenuto con un solo motivo d'impugnazione, concludendo per l'inammissibilita' e, comunque, per l'infondatezza dei motivi del ricorso principale e per l'accoglimento del suo ricorso incidentale, con l'adozione di ogni statuizione consequenziale, anche in ordine alle spese di giudizio.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

6. I due ricorsi, principale ed incidentale, sono previamente riuniti ex articolo [335 c.p.c.](#).

I. Il ricorso principale delle autorita' tributarie.

7. In via preliminare dev'essere esaminata l'ammissibilita' del ricorso principale dell'Agenzia.

7.1. Si constata che l'impugnata sentenza della Commissione tributaria regionale (CTR) di Milano 6 dicembre 2001, n. 538/1/2001, depositata il 21 dicembre 2001, e' stata notificata il 17 gennaio 2002 al Ministero presso l'Avvocatura distrettuale dello Stato di Milano e all'ufficio tributario periferico di Milano e che il ricorso principale per cassazione dell'Agenzia e' stato notificato il 29 aprile 2002.

7.2. Il ricorso per cassazione dell'Agenzia e' tempestivo e, dunque, ammissibile, perche' la notificazione della sentenza d'appello all'Avvocatura distrettuale dello Stato, emessa nel 2001 a compimento di un giudizio nel quale l'ufficio periferico dell'Agenzia si e' difeso in proprio, non e' idonea a far decorrere il termine breve d'impugnazione ex art [325 c.p.c.](#). Infatti, secondo la giurisprudenza di questa Corte, "la notifica della sentenza di secondo grado, ai fini della decorrenza del termine breve di sessanta giorni, previsto dal [Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 51](#), comma 1, per la proposizione del ricorso per cassazione avverso le sentenze delle commissioni tributarie regionali, dev'essere effettuata presso l'Agenzia ... . La notifica presso l'Avvocatura dello Stato territorialmente competente puo' invece aver luogo soltanto nel caso in cui la stessa abbia assistito l'ufficio dell'Agenzia nel predetto grado di giudizio, non trovando applicazione la Legge 13 maggio 1999, n. 133, articolo 21 il quale risulta abrogato per incompatibilita' con il Decreto Legislativo 30 luglio 1999, n. 300, articolo 72 che, richiamando il Regio Decreto 30 ottobre 1933, n. 1611, articolo 43 prevede come meramente facoltativo, per le agenzie fiscali, il patrocinio dell'Avvocatura dello Stato" (Corte di cassazione 30 marzo 2007, n. 7882, preceduta dalle sentenze: 7 luglio 2006, n. 15563; 14 febbraio 2006, n. 3118; 1 luglio 2004, n. 12075).

Si puo', quindi, procedere all'esame del ricorso nel merito.

8. Il motivo d'impugnazione del ricorso principale dell'Agenzia.

8.1. La rubrica del motivo.

Il motivo d'impugnazione e' introdotto con la seguente rubrica: "Violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 67, comma 8; articolo 1458 [c.c. ai sensi dell'articolo 360](#) c.p.c., comma 1, n. 3. Omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia, ai sensi dell'articolo [360 c.p.c.](#), comma 1, n. 5".

8.2. La motivazione del motivo d'impugnazione.

Secondo le ricorrenti autorita' tributarie sarebbe privo di qualsiasi sostegno logico e giuridico il convincimento della CTR, secondo cui la risoluzione riguarderebbe solo il contratto di locazione finanziaria e non il contratto di compravendita immobiliare, intervenuto tre anni prima, tra la societa' di leasing e la societa' venditrice. Infatti, esso contrasterebbe con la lettera dell'accordo, di cui si riproduce la parte del testo ritenuta rilevante, e muoverebbe dal fuorviante rilievo della diversita' tra il soggetto originariamente venditore e quello utilizzatore al momento della convenzione regolatrice dei due contratti di vendita e di leasing.

Inoltre, non sarebbe condivisibile la tesi secondo la quale sarebbe impossibile la risoluzione di un contratto gia' eseguito. Il principio, in se valido, non sarebbe pertinente al caso di specie, perche' la locazione finanziaria era ancora in fieri.

Correttamente, quindi, trattandosi di un atto risolutivo di contratto avente per oggetto un bene immobile, l'Ufficio avrebbe ritenuto applicabile il Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 67, comma 8 per il quale il mancato rispetto del termine di durata di otto anni comporterebbe l'indeducibilita' dei canoni maturati anteriormente alla sua risoluzione. L'Ufficio avrebbe, quindi, "legittimamente ... provveduto a recuperare ad imposizione l'ammontare come sopravvenienza attiva (correttamente riferita dai giudici di primo grado solo agli interessi), essendo stata la quota capitale dedotta dall'importo convenuto per la retrocessione dell'immobile" (pagina 6, righe 14-18, del ricorso per cassazione).

Al riguardo, sarebbe contraddittorio sostenere, come avrebbe fatto la CTR, che tali interessi, comunque s'intenda la convenzione, si tradurrebbero in corrispettivo dell'anticipato godimento dell'immobile o in una perdita imputabile alla responsabilita' per l'anticipata risoluzione del contratto di locazione finanziaria e, quindi, in ogni caso in voci di costo dell'operazione e non gia' in sopravvenienze attive di costi e, come tali, tassabili. Infatti, le parti della convenzione avrebbero previsto un risarcimento ad hoc per il danno subito dalla locatrice in ragione della risoluzione anticipata del contratto di leasing.

8.3. La valutazione, da parte della Corte, del motivo d'impugnazione.

Il motivo e' fondato per le ragioni qui di seguito esposte.

8.3.1. La fattispecie controversa si compone dei seguenti fatti elementari, accertati dal giudice di merito, sul cui

accertamento le parti concordano:

- a) la Societa' Ma. , che per comodita' espositiva puo' essere chiamata "societa' industriale" o, in acronimo, "SI", conclude il (OMESSO) un contratto di leasing immobiliare con una "societa' di leasing", che per comodita' espositiva si puo' designare con l'acronimo "SL", avente per oggetto immobili di sua proprieta': la SI cede alla SL la proprieta' degli immobili per lire 38 miliardi ((OMESSO)) e la SL loca gli immobili alla SI per nove anni al canone annuo di lire 51.148.864, con opzione finale di acquisto pari al 25% del costo di acquisto da parte della SL;
- b) il (OMESSO) la SI e' sottoposta ad operazioni straordinarie di fusione e di trasformazione;
- c) il (OMESSO) la SL cede alla SI la proprieta' degli immobili al prezzo di lire 38 miliardi diminuiti di lire 5.325.930.752, che e' la quota capitale compresa nei canoni di locazione finanziaria sino ad allora pagati e che sono stati dedotti dall'imponibile, da parte della SI, negli anni d'imposta precedenti al 1995;
- d) con l'avviso di accertamento notificato il 28 ottobre 1999 l'Ufficio recupera ad imposizione come sopravvenienza attiva per il 1995 lire 13.687.000.000, corrispondenti ai canoni gia' pagati e ai relativi interessi;
- e) la sentenza di primo grado riconosce la legittimita' della ripresa solo per la parte relativa agli interessi, cioe' a lire 13.687.000.000 diminuite della quota capitale per 5.325.930.752;
- f) in appello, su impugnazione della sola Societa', si controverte solo intorno agli interessi, formandosi cosi' il giudicato sulla quota capitale;
- g) l'Ufficio, rimasto soccombente sulla questione degli interessi in secondo grado, ripropone la questione in sede di legittimita'.

8.3.2. La fattispecie cosi' conformata e' stata ricondotta dalle parti a due regimi diversi:

- a) l'Ufficio ha considerato sopravvenienze attive le somme, corrispondenti agli interessi sulla quota di capitale non ancora restituita alla SL, che sono stati gia' pagati dalla SI e che da essa sono stati dedotti negli anni d'imposta precedenti al 1995;
- b) la Societa' (SI), seguita in questo dalla CTR, ha, invece, ritenuto che gli interessi pagati dalla SI alla SL, non essendo stati da questa restituiti a quella, sono, per la SI, un'uscita e non certo una sopravvenienza attiva.

8.3.3. Le questioni di diritto che vengono ora sottoposte all'esame della Corte consistono nel domandare: 1) se siano da considerare reddito della specie della sopravvenienza attiva gli interessi relativi ai canoni pagati dalla SI in esecuzione di un contratto di leasing, la cui durata iniziale di nove anni sia stata successivamente ridotta a circa tre anni con atto negoziale delle parti contraenti; 2) quale sia, in caso di risposta positiva alla prima domanda, il periodo d'imposta al quale dev'essere imputato il recupero ad imposizione come sopravvenienza attiva.

8.3.3.1. In via preliminare si deve precisare che, se, dato lo svolgimento del giudizio di merito, le questioni di diritto sottoposte, in relazione al caso di specie, all'esame della Corte, riguardano solo gli interessi, la ricerca della loro soluzione dev'essere condotta assumendo come riferimento i canoni del leasing nella loro interezza (quota capitale ed interessi), perche' sono essi l'oggetto della normazione tributaria.

Alla prima domanda si deve fornire una risposta positiva per le ragioni qui di seguito esposte.

La normazione utilizzabile per operare la sussunzione della fattispecie controversa, cosi' com'essa e' stata accertata e categorizzata dal giudice d'appello, e' quella contenuta nelle seguenti disposizioni normative:

- a) Il Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 55, comma 1: "Si considerano sopravvenienze attive ... la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti... in precedenti esercizi";
- b) Il Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 67, comma 8 nel testo vigente nel 1995 e risultante dalla modificazione apportata dapprima con il Decreto Legge 30 dicembre 1988, n. 550, articolo 26, comma 1, lettera a) non convertito, e poi dal [Decreto Legge 2 marzo 1989, n. 69, articolo 26](#), comma 1 lettera a) conv. in Legge 27 aprile 1989, n. 154: "Per i beni concessi in locazione finanziaria sono

deducibili quote costanti di ammortamento determinate in funzione della durata del contratto e commisurate al costo del bene diminuito del prezzo convenuto per il trasferimento della proprietà al termine del contratto e non è ammesso l'ammortamento anticipato; la deduzione dei canoni da parte dell'impresa utilizzatrice è ammessa a condizione che la durata del contratto non sia inferiore a otto anni, se questo ha per oggetto beni immobili ...".

Dei fatti accertati dalla CTR sono rilevanti, in quanto ne consentono la sussunzione sotto i frammenti di norme contenuti nelle disposizioni appena riprodotte, quelli che consistono: a) nel contratto di leasing immobiliare del (OMESSO) tra la SI e la SL, che si collega con il Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 67, comma 8 del cui oggetto è una specie, con la conseguenza che i relativi canoni sono deducibili da parte della SI; b) nel negozio del (OMESSO) tra SI e SL; con il quale la seconda cede nuovamente alla prima la proprietà degli immobili oggetto del contratto di leasing, ai quale viene tolta efficacia anticipatamente rispetto alla previsione originaria di una durata di nove anni; questo fatto si collega alla disposizione normativa Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ex articolo 67, comma 8 del cui oggetto l'immobile, già oggetto di leasing, cessa di essere una specie, cosicché i canoni relativi di leasing cessano di essere deducibili.

La cessazione della deducibilità dei canoni relativi al leasing non riguarda soltanto i canoni successivi al 1995, ma tutti i canoni precedenti, perché la norma tributaria Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ex articolo 67, comma 8 è chiara nel sottoporre la deduzione dei canoni, da parte dell'impresa utilizzatrice, alla condizione che la durata del contratto di leasing immobiliare abbia una durata di almeno otto anni. L'atto di autonomia privata, con il quale i soggetti del leasing regolino il loro rapporto, adattandolo alle loro sopravvenute esigenze attraverso una riduzione della sua durata, produce un effetto - la riduzione della durata del contratto ad un periodo inferiore agli otto anni - che, a prescindere dagli altri profili della sua natura giuridica, è di per sé sufficiente per escludere la deducibilità di tutti i canoni del leasing, sia - ed è ovvio - di quelli che si sarebbero dovuti pagare successivamente, sia - ed è il profilo di rilevanza per la presente causa - di quelli già pagati. Questa affermazione è resa necessaria dalla constatazione che, se non fosse così, sarebbe sufficiente, per poter dedurre dall'imponibile i canoni di un leasing di durata inferiore agli otto anni, stipulare dapprima un contratto di tale natura per una durata superiore agli otto anni e, poi, prima che sia decorso l'intero periodo previsto per la sua efficacia, adottare un qualsiasi atto negoziale che ne decurti la durata inizialmente prevista, eludendo così il divieto della legge.

Alla stregua delle considerazioni appena esposte sono da ritenere prive di rilevanza tributaria sia gli sforzi delle parti e della CTR di ricercare la natura dell'atto giuridico di palinodia del 1995, con il quale s'è voluto, da parte delle due società interessate, ritornare alla situazione originaria o ad una situazione ad essa simile, sistemando i rapporti medio tempore intercorsi, sia il riferimento della sentenza impugnata alla fusione della Società intervenuta il (OMESSO) l'irrelevanza tributaria del negozio del (OMESSO), deriva dal fatto che il Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 67, comma 8 non ammette la deducibilità dei canoni di leasing immobiliari di durata inferiore agli otto anni, cosicché se la durata, inizialmente prevista per una durata superiore, si riduce per atto di autonomia privata adottato successivamente, l'indeducibilità è necessariamente ed automaticamente retroattiva. È, inoltre, irrilevante la fusione della Società, perché, a parte, nei limiti in cui è consentita, la successione universale della società da fusione nelle situazioni giuridiche soggettive della società di fusione e, quindi, la successione anche nelle situazioni proprietarie, è sufficiente constatare che è la sola durata del contratto di leasing immobiliare ad assumere rilevanza decisiva per la deducibilità dei canoni e non il mutamento soggettivo intervenuto in una delle parti contraenti a seguito di quella particolare operazione straordinaria che è la fusione societaria.

8.3.3.2. Tutto ciò previamente chiarito, si tratta di affrontare la seconda questione di diritto specificata nel 8.3.3. e di stabilire se i canoni, pagati per il periodo in cui il contratto di leasing è stato eseguito e che la Società ha portato in deduzione dal proprio reddito per gli anni d'imposta precedenti al 1995, siano da considerare reddito della specie della sopravvenienza attiva.

La risposta a questa domanda è desumibile agevolmente dalla lettera del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 55, comma 1 il quale considera sopravvenienza attiva "la sopravvenuta insussistenza di spese in precedenti esercizi". I canoni di un leasing ad efficacia iniziale superiore agli otto anni e successivamente ridotta ad un periodo inferiore - circa tre anni nel caso di specie - costituiscono spese nel triennio di operatività del leasing, ma esse divengono "successivamente insussistenti" per volontà delle parti e, quindi, costituiscono una sopravvenienza attiva.

La seconda questione sottoposta implicitamente all'esame della Corte riguarda la determinazione del periodo d'imposta al quale dev'essere imputato il recupero ad imposizione come sopravvenienza attiva. La questione sorge per il fatto che l'indeducibilita' sopravvenuta di una passivita' computata in periodi d'imposta precedenti dovrebbe portare a modificare l'imponibile di ciascuno degli esercizi precedenti nei quali la deduzione e' stata inserita.

La questione dev'essere risolta nel senso che il recupero di deduzioni, che, originariamente lecite, sono divenute successivamente illecite per volonta' dello stesso contribuente, sono oggetto di un recupero unitario nel periodo d'imposta nel quale s'e' realizzato il fatto genetico dell'illiceita' successiva. Infatti, da un lato, e' ancora una volta il Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 55, comma 1 che considera "sopravvenienze attive per un determinato periodo d'imposta" la sopravvenuta insussistenza di spese dedotte "in precedenti esercizi", comprimendo in un solo periodo d'imposta il recupero come sopravvenienza attiva di quel che sia stato eventualmente dedotto frazionatamente nel corso di piu' precedenti periodi. D'altro lato, questo quadro normativo e' preordinato rispetto all'azione del contribuente ed e' da lui prevedibile, cosicche' e' rimessa alla valutazione complessiva dei suoi interessi l'opportunita' sia di rinunciare, mediante la riduzione al di sotto degli otto anni della durata del contratto di leasing, al beneficio derivante dalla deducibilita' dei canoni, sia di affrontare l'aggravio di un recupero unitario di deduzioni godute in plurimi periodi d'imposta precedenti.

8.3.3.3. In conclusione, i principi di diritto, ai quali s'ispirano le soluzioni fornite, sono i seguenti:

1) in base al Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 67, comma 8 nel testo risultante dalla modificazione apportata dapprima con il Decreto Legge 30 dicembre 1988, n. 550, articolo 26, comma 1, lettera a) non convertito, e poi dal [Decreto Legge 2 marzo 1989, n. 69, articolo 26](#), comma 1, lettera a) conv. in Legge 27 aprile 1989, n. 154, "i canoni che siano relativi al leasing immobiliare, la cui durata originaria superiore agli otto anni sia successivamente ridotta a meno di otto anni, e che, gia' pagati, siano stati dedotti dalla societa' di utilizzazione nei periodi d'imposta precedenti a quello in cui s'e' verificato il fatto genetico dell'illiceita' successiva della deduzione, diventano successivamente indeducibili";

2) "i canoni di un leasing immobiliare ad efficacia iniziale superiore agli otto anni e successivamente ridotta ad un periodo inferiore costituiscono spese nel periodo di operativita' del leasing, ma, se esse divengono "successivamente insussistenti", costituiscono una sopravvenienza attiva per l'anno d'imposta in cui s'e' realizzato il fatto genetico dell'illiceita' sopravvenuta della deduzione".

8.3.3.4. Nel caso specifico la controversia intorno alla sopravvenienza attiva e' limitata dall'Ufficio agli interessi pagati sui canoni, perche', dopo il giudicato formatosi sulla sentenza di primo grado, la loro parte capitale e' stata gia' computata al passivo come costo a compensazione delle deduzioni sulla base del contratto di compravendita dalla SL alla SI dell'immobile oggetto di leasing. Ma i principi di diritto individuati per il canone del leasing nella sua interezza (quota capitale e interessi) si applicano anche alla piu' limitata pretesa, non ancora soddisfatta, dell'Ufficio relativa ai soli interessi.

2. Il ricorso incidentale della Societa'.

9.1. Con l'unico motivo d'impugnazione la Societa' deduce la contraddittorieta' della motivazione della sentenza d'appello a proposito della compensazione delle spese di lite.

9.2. Il ricorso incidentale della Societa' e' assorbito dall'accoglimento del ricorso principale per cassazione delle autorita' tributarie e dalle conseguenti decisioni, anche in tema di spese processuali, che sono sintetizzate nel seguente p.10.

3. Conclusioni.

10. Le precedenti considerazioni comportano l'accoglimento del ricorso principale, con assorbimento di quello incidentale, e la cassazione della sentenza impugnata.

Inoltre, poiche', riconosciute fondate le ragioni delle autorita' tributarie, la risoluzione della controversia non richiede alcun altro accertamento di fatto, la causa puo' esser decisa nel merito, ex articolo [384 c.p.c.](#), con il rigetto del l'appello della Societa' e con la compensazione tra le parti delle spese processuali relative all'appello e al giudizio di cassazione.

P.Q.M.

la Corte riunisce i ricorsi, accoglie il ricorso principale, assorbito quello incidentale, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'appello della Società, compensando tra le parti le spese processuali dell'appello e del giudizio di cassazione.

RIFERIMENTI:

Legge Giurisprudenza