

Civile Ord. Sez. 5 Num. 21698 Anno 2026
Presidente: GIUDICE PIETRO ANDREINA
Relatore: DI MARZIO PAOLO
Data pubblicazione: 25/06/2026

OGGETTO: Ires, Iva ed Irap
2008 - Maggior reddito
societario - Oneri deducibili
- Inerenza.

ORDINANZA

sul ricorso proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore, legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, *ex lege*, dall'Avvocatura generale dello Stato, e domiciliata presso i suoi uffici, alla via dei Portoghesi n. 12 in Roma;

- **ricorrente** -

contro

T CAR Srl, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, giusta procura speciale allegata, dall'Avv. Andrea Musti, che ha indicato recapito Pec;

- **resistente** -

avverso

la sentenza n. 4344, pronunciata dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia il 19.5.2016, e pubblicata il 22.7.2016;

ascoltata, in camera di consiglio, la relazione svolta dal Consigliere Paolo Di Marzio;

la Corte osserva:

Fatti di causa

1. A seguito di proprie verifiche, l'Agenzia delle Entrate redigeva il 27.7.2011 nei confronti della T CAR Srl, concessionaria per la vendita di autovetture Toyota, Processo Verbale di Costatazione, proponendo tre rilievi in relazione al reddito dichiarato con riferimento all'anno 2008, con effetti anche negli anni successivi. Il primo rilievo concerneva le quote di ammortamento di costi non deducibili per difetto di inerenza. Il secondo ed il terzo l'omessa contabilizzazione di ricavi.

L'Amministrazione finanziaria notificava quindi alla società gli avvisi di accertamento n. T9D031E01279/2012 (Iva e sanzioni), e n. T9D031E01484/2012 (Irap e sanzioni).

La società proponeva procedura di accertamento con adesione, che non sortiva esito positivo.

2. Avverso l'atto impositivo proponeva ricorso la società, innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano, proponendo plurime censure. La CTP accoglieva parzialmente l'impugnativa, annullando il primo ed il secondo rilievo.

3. Spiegava appello avverso la pronuncia dei primi giudici, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Campania, per la parte in cui era rimasta soccombente, l'Amministrazione finanziaria. La società reagiva mediante ricorso e controricorso incidentale in relazione alla conferma del terzo rilievo. La CTR rigettava entrambi gli appelli.

4. Ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate affidandosi a due strumenti di impugnazione. La contribuente non si è costituita tempestivamente nel giudizio di legittimità, ma ha depositato atto di costituzione tardiva al fine dichiarato di essere informata circa le vicende del processo.

Ragioni della decisione

1. Con il suo primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art 360 primo comma, n. 3, c.p.c., l'Ente impositore contesta la violazione e falsa applicazione degli artt. 85, 102 e 109, quinto comma, del Dpr n. 917 del

1986, e dell'art. 5 del D.Lgs. n. 466 del 1997 per avere la CTR erroneamente ritenuto deducibili quote di ammortamento di costi però non deducibili, perché relative alla realizzazione di opere di manutenzione straordinaria consistenti nella ristrutturazione dell'immobile locato, in cui era destinata a svolgersi l'attività commerciale, per un valore complessivo di oltre un milione di Euro, deduzione invocata però non dal proprietario dell'immobile, destinatario finale delle opere, bensì dal conduttore, pertanto in difetto di inerenza.

1.1. Sembra opportuno premettere come risulti pacifico che l'immobile oggetto di locazione apparteneva alla Iniziative metalliche Srl, che lo aveva ceduto in locazione alla Car Comauto, la quale aveva assunto a proprio carico le opere necessarie per l'adattamento dell'immobile alle necessità di una concessionaria per la vendita di autovetture. La Car Comauto, concessionaria di marchi diversi, aveva quindi sublocato l'immobile alla odierna resistente T Car Srl, che aveva provveduto a proprie spese alla ristrutturazione nel rispetto dei parametri indicate dalla Toyota, di cui era concessionaria.

1.2. La CTR ha osservato, in proposito, che con "riguardo alla prima ripresa annullata si rileva chiaramente dalla documentazione in atti (All. 4 e 5 del ricorso principale), che non si tratta di adeguamenti strutturali, ma le spese sono state sostenute esclusivamente per adeguare il fabbricato agli standard imposti da Toyota ai propri concessionari. Sul punto va respinto l'appello dell'Ufficio" (sent. CTR, p. II).

1.3. Contesta l'Agenzia delle Entrate, rifacendosi a Cass. 25.2.2011, n. 6936, che le spese sostenute per la manutenzione straordinaria dell'immobile non sono deducibili dal conduttore, anche se sia stato questo a sostenerle, perché difetta il requisito dell'inerenza, che sussiste quando "il bene, sul quale sono effettuati gli interventi di manutenzione straordinaria, sia normalmente destinato dal contribuente all'esercizio di un'attività potenzialmente idonea a produrre utili" mentre, nel caso di

specie, "beneficiario ultimo delle opere era, esclusivamente, il proprietario locatore" (ric., p. 6).

1.4. Invero la ricorrenza del requisito dell'inerenza di un costo rispetto all'attività d'impresa deve stimarsi nel caso concreto, in considerazione della natura dell'attività esercitata e dell'attitudine della spesa a generare potenzialmente ricavi.

Nel caso di specie le spese di manutenzione, pacificamente sostenute dalla T Car Srl, risultavano non solo utili, ma addirittura necessarie per l'esercizio dell'attività commerciale perché, come accertato dalla CTR, risultavano indispensabili per adeguare l'immobile agli standard richiesti dalla società Toyota, di cui la T Car Srl era concessionaria. In altri termini, se la contribuente non ristrutturava l'immobile sostenendo la relativa spesa, non solo non avrebbe potuto conseguire maggiori ricavi, ma non avrebbe potuto affatto iniziare l'attività commerciale e quindi conseguire un qualsiasi ricavo.

A tanto deve aggiungersi che la stessa Agenzia delle Entrate riconosce che le opere sono state "eseguite per esigenze della contribuente", e non della locataria e della proprietaria. Risulta peraltro del tutto indimostrato che le opere realizzate, di cui non è fornita neppure una dettagliata descrizione - e di cui pertanto non è possibile riscontrare se si trattasse di opere di 'ristrutturazione', come afferma l'Ente impositore, circostanza invece negata dal giudice dell'appello - potessero rivestire una qualsiasi utilità per soggetti diversi dalla conduttrice, o comunque comportassero una valorizzazione economica di un bene.

Si osservi, in conclusione, che nel precedente di questa Corte richiamato dall'Amministrazione finanziaria, si è ritenuto che il rispetto del requisito dell'inerenza "postula la correlazione tra la spesa o il costo sostenuti e l'esercizio effettivo dell'attività economica dell'imprenditore. È, cioè, necessario che il bene, sul quale sono effettuati gli interventi migliorativi, sia normalmente destinato dal contribuente all'esercizio di

un'attività potenzialmente idonea a produrre utili" (Cass. 25.2.2011, n. 6936). Nel caso di specie, vertendosi in materia di opere pacificamente indispensabili al contribuente per l'esercizio dell'attività d'impresa, il requisito dell'inerenza risulta rispettato.

La pronuncia della CTR non merita pertanto censure sul punto, ed il primo motivo di ricorso deve essere respinto.

2. Mediante il secondo strumento d'impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., l'Agenzia delle Entrate censura la violazione e falsa applicazione dell'art. 85, primo comma, lett. a), del Dpr n. 917 del 1986, dell'art. 36 del Dpr n. 600 del 1973, dell'art. 54 del Dpr n. 633 del 1972 e dell'art. 2728 c.c., in cui è incorso il giudice dell'appello annullando il secondo rilievo, perché la società ha indebitamente contabilizzato costi che dovevano invece essere sostenuti dalla locatrice, come da contratto stipulato tra le parti.

2.1. Il giudice del gravame rileva che "la seconda ripresa annullata riguarda alcuni costi di gestione del fabbricato che, secondo l'Ufficio, dovevano essere riaddebitati alla proprietà come da contratto di locazione; in realtà tali costi risultano dai documenti in atti (All. 7 del ricorso e contratto di sublocazione) essere costi aggiuntivi a quelli previsti contrattualmente e quindi non riaddebitabili" (sent. CTR, p. II).

2.2. Censura l'Agenzia delle Entrate che il contratto di locazione del fabbricato prevedeva, al punto 6, che le spese per la fornitura di energia elettrica, forza motrice, riscaldamento, acqua ed oneri di fognatura, smaltimento rifiuti e manutenzione ordinaria, dovessero gravare a carico della locatrice.

La società, però, ha sostenuto che i costi gravanti sulla locatrice sono stati da questa direttamente sostenuti, come quelli relativi al riscaldamento del deposito auto, mentre i costi invocati attengono ad oneri non compresi nella previsione contrattuale, come il riscaldamento della show room e dell'officina.

Replica l'Amministrazione finanziaria che non vi è prova "che determinate spese ordinarie non fossero ricomprese nel canone" (ric. p. 8) di locazione.

2.3. Invero la CTR afferma che i costi di cui al secondo rilievo risultano dai documenti in atti essere costi aggiuntivi a quelli previsti contrattualmente e quindi non riaddebitabili, ed invoca a fondamento dell'argomento l'allegato n. 7 del ricorso ed il contratto di sublocazione. Tuttavia il giudice dell'appello non ha cura di riportare che cosa emerga dagli atti contenuti nell'allegato richiamato, e neppure quali fossero le previsioni del contratto di locazione da cui risultasse desumibile una indicazione dei costi per le spese gravanti sulla locatrice che non comprendesse quelle contabilizzate come costi a proprio carico dalla contribuente.

In conseguenza non è possibile stimare il giusto fondamento della valutazione espressa dalla CTR, ed il secondo motivo di ricorso risulta perciò fondato.

3. In definitiva deve pertanto essere accolto il secondo motivo di ricorso, rigettato il primo, e la decisione impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia perché proceda a nuovo esame.

La Corte di Cassazione,

P.Q.M.

accoglie il secondo motivo di ricorso proposto dall'**Agenzia delle Entrate**, rigettato il primo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia perché, in diversa composizione e nel rispetto dei principi esposti, proceda a nuovo giudizio, e provveda anche a regolare tra le parti le spese di lite del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 19 giugno 2026

Il Presidente

Andreina Giudicepietro

Corte di Cassazione - copia non ufficiale