

19920/22



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**QUINTA SEZIONE CIVILE**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

tributi

FEDERICO SORRENTINO	Presidente	
ANDREINA GIUDICEPIETRO	Consigliere rel.	R.G. N. 15388/2014
MARIA LUISA DE ROSA	Consigliere	Cron.
VALENTINO LENOCI	Consigliere	UC - 17/5/2022
RICCARDO GUIDA	Consigliere	

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso n.15388/2014 proposto da:

(omissis) s.r.l., in persona del legale rappresentante *pro tempore*,  
rappresentata e difesa dagli avv.ti (omissis) di Bergamo ed (omissis)  
(omissis) di Roma, elettivamente domiciliata presso quest'ultimo, in  
(omissis)

- ricorrente -

Contro

Agenzia delle entrate, in persona del direttore *pro tempore*,  
rappresentata, ai soli fini dell'eventuale partecipazione all'udienza,  
dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso i cui uffici domicilia, in  
Roma alla via dei Portoghesi n.12.

-intimata -

Avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della  
Lombardia, n.131/18/13, pronunciata in data 11/11/2013, depositata  
in data 4/12/2013 e non notificata.

1756  
211

W

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 17 maggio 2022 dal consigliere Andreina Giudicepietro.

**RILEVATO CHE:**

1. (omissis) s.r.l. ricorre con tre motivi contro l'Agenzia delle entrate, che è rimasta intimata, avverso la sentenza n.131/18/13, pronunciata in data 11/11/2013, depositata in data 4/12/2013 e non notificata, con la quale la Commissione tributaria regionale della Lombardia ha accolto l'appello dell'ufficio, in controversia avente ad oggetto l'impugnativa dell'avviso di accertamento ai fini Ires ed Irap per gli anni di imposta 2004 e 2005.

2. Con la sentenza impugnata, la C.t.r. riteneva che fosse fondato l'assunto dell'ufficio, secondo cui i costi per la manutenzione straordinaria degli immobili locati dovessero essere ammortizzati dal locatario in dodici anni, cioè per il periodo di durata della locazione, comprensivo del primo rinnovo.

Ciò in quanto la C.t.r. rilevava che la previsione pattizia della rinuncia da parte del locatore al recesso alla prima scadenza, riscontrata in alcuni contratti, e la considerazione del carattere residuale delle ipotesi di recesso previste dall'art.29 l. n.392/1978, quando il locatore, come nel caso di specie, è una società, portavano a ritenere che la rinnovazione alla prima scadenza fosse sostanzialmente dipendente dalla volontà del conduttore.

Dunque, l'interpretazione dell'ufficio non risultava in contrasto con i principi contabili.

Il ricorso è stato fissato per la camera di consiglio del 17 maggio 2022, ai sensi degli artt. 375, ultimo comma, e 380 *bis* 1, cod. proc. civ., il primo come modificato ed il secondo introdotto dal d.l. 31.08.2016, n.168, conv. in legge 25 ottobre 2016, n.197.

La ricorrente ha depositato memoria.

**CONSIDERATO CHE:**

HV

1.1. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt.27 e ss. l. 27 luglio 1978 n.392, 2426 e 2697 cod. civ., in relazione all'art.360, primo comma, n.3, cod. proc. civ.

Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art.57 d.lgs. 31 dicembre 1992 n.546, in relazione all'art.360, primo comma, n.3, cod. proc. civ.

Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione dei principi contabili (n.16 CNDC e CNR, n. 24 OIC, n.38 IAS), della circolare n.73/E/430, della risoluzione n.400 del 27/12/1983 Ministero delle Finanze, della circolare n.108/E del 3/5/1996, in relazione all'art.360, primo comma, n.3, cod. proc. civ.

La ricorrente contesta alla C.t.r. di aver ritenuto erroneamente che fosse corretto l'assunto dell'amministrazione finanziaria, secondo cui il periodo di ammortamento (vita utile dell'immobilizzazione) delle spese di manutenzione straordinaria e migliorie, apportate dal conduttore sugli immobili locati, fosse in misura pari alla durata del contratto, da intendersi comprensiva del primo rinnovo (12 anni).

Ciò in quanto la C.t.r., in violazione dei principi contabili e delle norme civilistiche richiamate, aveva ritenuto che la previsione pattizia della rinuncia da parte del locatore al recesso alla prima scadenza, riscontrata in alcuni contratti, e la considerazione del carattere residuale delle ipotesi di recesso previste dall'art.29 l. n.392/1978, quando il locatore, come nel caso di specie, è una società, portavano a ritenere che la rinnovazione alla prima scadenza fosse sostanzialmente dipendente dalla volontà del conduttore.

Invero, la C.t.r. aveva rilevato che, da un punto di vista civilistico, l'ammortamento si doveva effettuare nel periodo minore tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo della locazione,

tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo se dipendente dal conduttore.

2. Preliminarmente, in relazione al secondo motivo, logicamente prioritario, deve rilevarsi che l'Agenzia delle entrate non è incorsa in alcuna violazione del divieto di *ius novorum* in appello, poiché, come ritenuto dalla C.t.r., l'esame del contenuto dei contratti di locazione costituisce l'elemento indispensabile, da cui muovono le contestazioni dell'amministrazione e le stesse difese della contribuente.

Dunque, il secondo motivo è infondato e deve essere rigettato.

3. Il primo ed il terzo motivo, da esaminarsi congiuntamente perché connessi, sono invece fondati e vanno accolti, con la precisazione preliminare, limitatamente alle circolari, che esse sono atti interni della P.A. << destinati ad indirizzare e disciplinare in modo uniforme l'attività degli organi inferiori e, quindi, hanno natura non normativa, ma di atti amministrativi, sicché la loro violazione non è denunciabile in cassazione ai sensi dell'art. 360, n. 3, c.p.c. >>(Cass. n.16644/2015).

Secondo la tesi dell'Agenzia delle entrate, condivisa dalla C.t.r., ai fini della determinazione delle quote di ammortamento delle spese di impianto e di manutenzione straordinaria, il periodo di rinnovo del contratto di locazione andava computato, ottenendo così una durata più ampia e di conseguenza una quota annua di ammortamento minore. In particolare, nel caso di specie, secondo il giudice di appello, i contratti di locazione interessati erano ragionevolmente destinati al rinnovo previsto dall'art. 29, l. 27.7.1978, n. 392, o perché il locatore aveva rinunciato al diniego di rinnovo alla prima scadenza, o perché le condizioni oggettive della locazione facevano presumere che non potessero operare i tassativi limiti al rinnovo previsti dall'art. 29, l. n.392/1978.

Tuttavia, l'art.108 T.u.i.r., al terzo comma prevede che le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.

In particolare, le spese di manutenzione straordinaria e migliorie sono capitalizzabili ed iscrivibili nella voce "Altre immobilizzazioni immateriali" dello stato patrimoniale, qualora non siano separabili dai beni stessi. I costi di cui trattasi non possono essere considerati deducibili integralmente nell'esercizio in cui sono stati sostenuti, ma, come si è detto, rilevano quali costi ad utilizzazione pluriennale, ai sensi del terzo comma dell'art. 108, del T.u.i.r. nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.

Secondo i principi contabili, l'ammortamento si effettua nel periodo minore tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo della locazione, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo se dipendente dal conduttore; cioè le spese in questione, secondo un principio prudenziale, devono essere distribuite, al massimo, per tutta la durata della locazione, senza residui di sorta oltre la durata della stessa, poiché, secondo i principi contabili, il valore residuo di un onere pluriennale deve essere sempre pari a zero.

Nella fattispecie in esame, che riguarda i costi necessari all'apertura dei punti vendita in numerosi immobili detenuti in locazione, risulta pacifico che la società locataria avesse correttamente iscritto a bilancio tali spese.

Successivamente, la società ha commisurato la durata dell'utilità del bene al periodo di durata del contratto, senza considerare la possibilità del rinnovo alla scadenza, che evidentemente non considerava di certa verifica al momento della definizione del piano di ammortamento.

In tema di spese di manutenzione straordinaria dell'immobile condotto in locazione, questa Corte ha già affermato il principio, di

portata generale, secondo cui <<in presenza di un piano di ammortamento redatto in relazione alla durata contrattuale della locazione, deve tenersi conto soltanto della prima scadenza, e non anche del periodo di rinnovo, in quanto commisurata alla possibilità di utilizzazione delle opere in oggetto. Non è pertanto legittima la ripresa a tassazione da parte dell'amministrazione finanziaria in ragione dell'assunto che la contribuente avrebbe dovuto viceversa considerare la rinnovazione automatica del contratto, e dunque la durata comprensiva del primo periodo di rinnovo>> (vedi Cass. n. 6288 del 14/3/2018, che richiama Cass. n. 382 del 13/1/2016).

Tale interpretazione è in linea con i principi contabili (OIC nn. 16 e 24) richiamati dalla ricorrente; in particolare, deve osservarsi che il principio contabile n.24, par. 76, prevede, per l'ipotesi delle immobilizzazioni materiali o migliorie su beni, che <<l'ammortamento dei costi per migliorie dei beni di terzi si effettua nel periodo minore tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo della locazione, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo, se dipendente dal conduttore>>.

Ne consegue che deve ritenersi corretta la distribuzione di tali costi per un periodo pari al contratto di locazione secondo la sua durata ordinaria, restando irrilevante il suo eventuale, sebbene possibile o anche probabile, prolungamento.

Non può dunque, ritenersi contestabile la scelta della società, per il solo fatto che, usando della discrezionalità tecnica che i principi summenzionati le riconoscono, abbia dedotto le spese per migliorie su beni di terzi in relazione alla durata contrattuale della locazione, facendo riferimento al periodo residuo della locazione, ma senza tener conto della possibilità di rinnovo riconosciuta al conduttore.

Pertanto il primo e terzo motivo di ricorso vanno accolti, la sentenza impugnata va cassata, con rinvio alla C.t.r. della Lombardia, in diversa

composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

**P.Q.M.**

La Corte accoglie il primo e terzo motivo di ricorso, rigettato il secondo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla C.t.r. della Lombardia, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma in data 17 maggio 2022.

Il Presidente

(Federico Sorrentino)



DEPOSITATO IN CANCELLERIA



oggi 21 GIU 2022

IL CANCELLIERE  
Vicenzo Pro Mastromarino

