

Civile Ord. Sez. 5 Num. 14783 Anno 2026
Presidente: LENOCI VALENTINO
Relatore: ANGARANO ROSANNA
Data pubblicazione: 18/05/2026

Avviso di accertamento – Ires
Irap Iva costi – deducibilità --
rapporto c.d. co.co.co. –
ristrutturazione immobile in
locazione

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 20423/2018 R.G. proposto da:
COENERGIA S.R.L., in persona del legale rappresentante *pro tempore*,
rappresentata e difesa dagli Avv. Amedeo Grassotti e Rita Gradara
– ricorrenti –

contro

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

avverso la sentenza della COMM. TRIB. REG. LOMBARDIA SEZ.
STACCATA DI BRESCIA, n. 70/2018, depositata l'08/01/2018;
udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 22
aprile 2026 dal Consigliere Rosanna Angarano.

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle entrate notificava alla Coenergia s.r.l. avviso di accertamento con il quale, per il periodo di imposta dal 1° luglio 2010 al 30 giugno 2011, recuperava a tassazione un maggior imponibile ai fini Irpef, Ires, Irap, oltre sanzioni ed interessi.

Con l'atto impositivo l'Ufficio muoveva quattro rilievi: 1) escludeva la deducibilità, ai fini Irap, del costo rappresentato dal corrispettivo erogato ad un terzo per le prestazioni professionali svolte, assumendo che il rapporto giuridico fosse riconducibile ad un contratto di collaborazione coordinata continuativa (c.d. co.co.co.) e che, pertanto, dovesse trovare applicazione l'art. 50, comma 1-*bis*, t.u.i.r. e la conseguente equiparazione al lavoro subordinato; 2) escludeva la deducibilità ai fini Ires, Irap e Iva del costo sopportato per interventi eseguiti sull'immobile preso in locazione per lo svolgimento della propria attività, assumendo che si trattava di interventi straordinari di competenza del proprietario; 3) escludeva la deducibilità, ai fini Ires e Irap, di parte della quota di ammortamento di alcuni beni, assumendo che la contribuente aveva determinato la quota secondo il loro uso effettivo e non secondo i coefficienti ministeriali e senza il dimezzamento di cui all'art. 102, comma 2, t.u.i.r.; 4) escludeva la deducibilità, ai fini Irap, del costo pari al corrispettivo erogato all'amministratore per aver messo a disposizione la propria auto personale, assumendo che si trattasse di somma corrisposta a titolo di compenso.

2. La società impugnava l'atto impositivo innanzi alla Ct.p. di Mantova che accoglieva il ricorso con riferimento al primo, al terzo ed al quarto rilievo, confermando, invece, la legittimità della seconda ripresa. Avverso la sentenza spiegavano appello entrambe le parti e la C.t.r. accoglieva il gravame dell'Amministrazione e rigettava quello della società, così confermando la legittimità di tutte le riprese fiscali.

3. La contribuente ricorre per cassazione avverso la sentenza di secondo grado, di cui all'epigrafe, nei confronti dell'Agenzia delle entrate che si difende a mezzo controricorso. La contribuente ha anche depositato istanza di trattazione in pubblica udienza e successiva memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Quanto alla richiesta di trattazione in pubblica udienza, va ribadito che il collegio giudicante può escludere, nell'esercizio di una valutazione discrezionale, la ricorrenza dei relativi presupposti sia in ragione del carattere consolidato dei principi di diritto da applicare al caso di specie (Cass., Sez. U., n. 14437/2018), sia allorquando non si verta in tema di decisioni aventi rilevanza nomofilattica, idonee a rivestire efficacia di precedente, orientando, con motivazione avente anche funzione extra processuale, il successivo percorso della giurisprudenza (Cass., Sez. U., n. 8093/2020; Cass. n. 2047/2022; Cass. n. 392/2021; Cass. n. 26480/2020) ed anche nel caso di questioni nuove, soprattutto se non oggettivamente inedite (Cass. n.31679/2022).

2. Con i primi tre motivi, da trattarsi congiuntamente in quanto connessi, la contribuente censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto legittima la prima ripresa.

2.1. Con il primo motivo denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 5, c.p.c. l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, consistente nel fatto che il consulente al quale era stato erogato il corrispettivo ritenuto non deducibile aveva svolto l'attività con un proprio studio professionale e, quindi, con propri mezzi organizzativi. Aggiunge che si tratta di questione rilevante in quanto l'art. 50, comma 1-*bis*, t.u.i.r. preclude espressamente l'assimilazione al lavoro dipendente dell'attività svolta con propri mezzi organizzativi.

2.2. Con il secondo motivo, in via subordinata, denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c. la violazione o falsa applicazione dell'art. 50, comma 1, lett. *c-bis*, t.u.i.r. e dell'art. 5 d.lgs. n. 446 del 1997.

Per l'ipotesi in cui il Collegio ritenga che il fatto ritenuto decisivo – ovvero l'espletamento dell'attività da parte del terzo con mezzi autonomi – sia stato implicitamente esaminato e disatteso dalla C.t.r., ribadisce che lo svolgimento dell'attività da parte del consulente con il proprio studio professionale, e quindi con propri mezzi organizzativi, precludeva la sussunzione della medesima nell'attività prevista dall'art. 50 cit.

2.3. Con il terzo motivo denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c. la violazione o falsa applicazione dell'art. 36 Cost., dell'art. 50, comma 1, lett. *c-bis*), t.u.i.r. e dell'art. 5 d.lgs. n. 446 del 1997.

Assume che la C.t.r. ha dato una qualificazione giuridica errata del compenso in termini di «retribuzione»; che gli elementi indicati in sentenza per assimilare l'attività del consulente a quella di lavoro dipendente sono irrilevanti ed infondati.

3. I motivi sono infondati.

3.1. L'art. 50 (già 47), comma 1, lett. *c-bis*), t.u.i.r., (nella formulazione e numerazione attualmente vigente, applicabile anche al periodo di imposta in oggetto, in relazione alla modifica operata dall'art. 34 legge n. 342 del 2000, che ha introdotto, all'originario art. 47, comma 1, t.u.i.r. la lett. *c-bis*, con decorrenza dal 10 dicembre 2000), prevede che sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente anche quelli derivanti – per quanto rileva nell'odierno contenzioso – dallo svolgimento di «rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto, nel quadro di un rapporto unitario e

continuativo, senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita».

Si tratta di rapporti di lavoro, «non tipizzati» (che si aggiungono a quelli tipici espressamente menzionati dalla medesima lett. *c-bis*) individuati sulla base di criteri di carattere oggettivo, quali la continuità nel tempo della prestazione lavorativa e la coordinazione, che si realizzano attraverso l'inserimento funzionale del parasubordinato nell'organizzazione economica del committente. La disposizione precisa, inoltre, che tali attività devono essere svolte senza vincolo di subordinazione, senza impiego di mezzi organizzati, con retribuzione periodica prestabilita.

In questo si è espressa anche l'Agenzia delle entrate con la circolare 06/07/2001, n. 67.

L'indeducibilità del costo ai fini irap del compenso corrisposto in ragione a rapporti così qualificati, deriva, poi, da quanto disposto dall'art. 11, comma 1, lett. b) num. 3 d.lgs. n. 446 del 1997, inserito, come detto, dall'art. 34 legge n. 342 del 2000 (collegato fiscale alla legge finanziaria per il 2000). Va rammentato, in proposito, che i redditi derivanti da rapporti di collaborazione erano disciplinati, fino al 31 dicembre 2000, dall'art. 49, comma 2, lettera a) t.u.i.r. ed erano pertanto inquadrati tra gli altri redditi di lavoro autonomo diversi da quelli derivanti dall'esercizio di arti e professioni. Con l'introduzione della nuova disposizione, invece, per la determinazione del reddito derivante dai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa risultano applicabili, in virtù del richiamo operato dall'art. 50 t.u.i.r., le medesime regole previste per il reddito di lavoro dipendente.

3.2. La società contribuente, con il ricorso di primo grado, aveva contestato la qualificazione del rapporto fatta propria dall'Amministrazione – la quale lo aveva ricondotto ad un rapporto c.d. co.co.co. – evidenziando che il collaboratore per il quale si era ritenuto

di escludere il corrispettivo tra i costi deducibili ai fini dell'Irap, aveva svolto l'attività demandatagli con un proprio studio professionale e con mezzi organizzativi propri. La medesima circostanza veniva ribadita anche nelle controdeduzioni in appello.

L'Agenzia delle entrate, nell'impugnare la sentenza di primo grado, favorevole al contribuente, aveva contestato il rilievo dato al fatto che il consulente aveva un proprio studio professionale, dotato di mezzi ed apparecchiature per l'espletamento della propria attività, osservando che il Giudice non aveva tenuto conto dei plurimi elementi addotti per sostenere che il rapporto fosse qualificabile (quantomeno) quale collaborazione coordinata e continuativa.

La C.t.r. nella sentenza impugnata ha compiutamente descritto gli elementi caratterizzanti il rapporto in esame, giungendo alla conclusione che il medesimo rientrava «sostanzialmente nell'ambito del lavoro subordinato», così confermando la insussistenza dei presupposti per la deduzione del costo ai fini dell'Irap. In particolare, la C.t.r. ha dato rilievo alle caratteristiche della retribuzione, consistente in una parte fissa ed in una variabile, ma comunque prestabilita, nel versamento dei contributi previdenziali, nell'esclusività del rapporto, provato dal fatto che il collaboratore aveva emesso fatture solo nei confronti della società, nell'inserimento nell'organizzazione aziendale senza soluzione di continuità, praticamente dal 2008.

3.3. Alla luce di tale ricostruzione, in primo luogo deve escludersi che vi sia stato omesso esame dell'esistenza di un'autonoma organizzazione. A tal fine, basti considerare il riferimento all'inserimento del collaboratore nell'organizzazione aziendale che comporta l'implicito accertamento che quest'ultimo non operava con mezzi propri.

Deve, altresì, escludersi che vi sia stata la violazione di legge contestata con il secondo motivo, sempre con riferimento all'elemento dell'autonoma organizzazione. Infatti, l'esercizio dell'attività professionale nell'ambito dell'organizzazione costituita dalla società, così come accertato dalla C.t.r., esclude necessariamente la sussistenza in capo al collaboratore di una propria autonoma organizzazione nello svolgimento della prestazione. Infatti, perché ricorra detto presupposto è necessario che la struttura faccia capo al lavoratore stesso, non solo ai fini operativi, ma anche sotto i profili organizzativi. Si è chiarito, infatti, che non ricorre il requisito dell'autonoma organizzazione in capo a colui che è inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse (cfr. Cass. Sez. U. n. 9451/2016).

Ugualmente, non si ravvisa alcuna violazione di legge con riferimento a quanto contestato con il terzo motivo, in quanto la C.t.r. dopo aver valutato in fatto le caratteristiche del rapporto intercorrente tra la società ed il terzo, – prendendo in considerazione gli elementi caratterizzanti il rapporto, ivi compreso il corrispettivo – lo ha correttamente valutato come un rapporto assimilabile al lavoro subordinato.

Piuttosto, il ricorrente, pur deducendo apparentemente, una violazione di norme di legge, mira, in realtà, alla rivalutazione dei fatti operata dal giudice di merito, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito.

4. Con il quarto motivo la contribuente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c. la violazione o falsa applicazione dell'art. 109, comma 5, t.u.i.r., dell'art. 5 d.lgs. n. 446 del 1997, e dell'art. 19 d.P.R. n. 633 del 1972.

Censura la sentenza impugnata per aver escluso la rilevanza delle spese sopportate per lavori eseguiti sull'immobile detenuto in locazione nella determinazione dell'imponibile ai fini Ires, Irap ed Iva, sebbene si trattasse di interventi strumentali all'attività di impresa, e per aver dato rilievo al fatto che si trattasse di interventi straordinari di competenza del locatore.

5. Il motivo è fondato.

5.1. Le Sezioni Unite della Corte sono state chiamate a risolvere il contrasto tra pronunce intese a riconoscere, o ad escludere, il diritto a detrarre l'Iva in fattispecie in cui erano stati svolti lavori di manutenzione o ristrutturazione su immobili utilizzati da impresa che li deteneva in locazione per la sua attività. In tale occasione hanno affermato che deve riconoscersi il diritto alla detrazione Iva per lavori di ristrutturazione o manutenzione anche in ipotesi di immobili di proprietà di terzi, purché sia presente un nesso di strumentalità con l'attività d'impresa o professionale, anche se quest'ultima sia potenziale o di prospettiva. Hanno aggiunto che la questione – che prescinde dall'eventuale sussistenza di fattispecie elusive o abusive (per altro nel caso in esame non contestate) – si risolve unicamente nello stabilire, con un tipico accertamento di fatto, se il diritto spetti in ragione della strumentalità dell'immobile all'attività economica in concreto svolta o che il contribuente avrebbe potuto svolgere (Cass. Sez. U. n. 11533/2018).

I medesimi principi, come pure già chiarito da questa Corte, operano anche ai fini delle imposte dirette, dovendosi considerare unitario, per la sua derivazione dalla nozione di reddito d'impresa, il principio di inerenza dei costi (Cass. n. 23278/2018).

5.2. La C.t.r. non si è attenuta a quanto sopra esposto. In particolare, dopo aver correttamente affermato che il principio dell'inerenza postula la correlazione tra il costo sostenuto e l'esercizio

dell'attività di impresa e che, pertanto, è necessario che l'intervento migliorativo sia destinato all'esercizio di un'attività potenzialmente idonea a produrre utili, ha ritenuto che del costo in parola non si potesse tener conto ai fini della determinazione della base imponibile perché i miglioramenti apportati all'immobile erano relativi a spese di manutenzione straordinaria sicché ultimo beneficiario dei medesimi era esclusivamente il locatore.

Sulla scorta del principio affermato dalle Sezioni Unite, invece, resta del tutto irrilevante che la spesa sia di natura ordinaria o straordinaria, sicché la C.t.r., nel rispetto del medesimo, avrebbe dovuto compiere un accertamento in fatto in ordine alla natura strumentale dell'immobile all'attività di impresa e all'inerenza dei costi rispetto a detta ultima.

6. Con il quinto motivo la contribuente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c. l'errata e falsa applicazione dell'art. 102, comma 2, t.u.i.r. e dell'art. 5 d.lgs. n. 446 del 1997.

Censura la sentenza impugnata per aver ritenuto che l'ammortamento dei beni strumentali andasse calcolato applicando i coefficienti ministeriali di cui al d.m. 31/12/1988 e che, per il primo anno la quota di ammortamento andasse dimezzata, escludendo la correttezza dell'ammortamento eseguito secondo il diverso criterio dell'uso effettivo. Secondo la ricorrente detta statuizione violerebbe il principio della capacità contributiva di rango costituzionale; inoltre, i coefficienti di ammortamento stabiliti dal Ministero delle finanze, richiamati dall'articolo 102 t.u.i.r., in quanto contenuti in un provvedimento costituente atto amministrativo generale, avrebbero valore solo indicativo, con la conseguenza che dovrebbe sempre prevalere il criterio dell'effettivo utilizzo previa disapplicazione di ogni atto amministrativo contrario. Aggiunge, infine, che il decreto richiamato nella sentenza è pure superato in quanto non più

rispondente alla situazione reale dei beni nell'anno 2010; che anche il principio contabile numero 16 Oic – laddove precisa che la residua possibilità di utilizzazione dei beni è legata alla loro durata economica, cioè al periodo in cui si prevede che i medesimi siano di utilità all'impresa – considera l'ammortamento strettamente connesso all'effettivo utilizzo del bene.

7. Il motivo è infondato.

7.1. Con riferimento alla disciplina dell'ammortamento dei beni materiali, l'art. 102, comma 2, t.u.i.r. chiarisce che la deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, ridotti alla metà per il primo esercizio. I coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi.

Il chiaro tenore letterale della disposizione non lascia spazio alcuno all'applicazione di criteri diversi.

7.2. Va rilevato, per altro, che diversamente da quanto sostenuto dalla contribuente l'art. 102, comma 2, t.u.i.r. non si pone come norma in deroga ai criteri civilistici in tema di ammortamento. Questa Corte ha già precisato che: a) ai fini della determinazione del reddito di impresa, la deduzione delle quote di ammortamento del costo dei beni strumentali deve avvenire in base alle inderogabili regole civilistiche di redazione del bilancio, operanti, in difetto di disposizioni specifiche di segno contrario, anche a fini fiscali; b) ne consegue che, in sede di dichiarazione, il contribuente non può procedere discrezionalmente alla determinazione delle quote di ammortamento, giacché, stante la previsione dell'art. 2426 c.c., primo comma, n. 2, l'ammortamento deve essere necessariamente improntato al criterio di sistematicità e le quote di ammortamento, dovendo essere rapportate in modo

tendenzialmente uniforme alla durata normale di utilizzazione dei beni strumentali, non possono, in assenza di adeguata esposizione della relativa giustificazione economica nella nota integrativa di bilancio, variare in relazione alle diverse annualità; c) sul piano fiscale, l'art. 102, comma 2, t.u.i.r., lungi dal rimettere la gestione degli ammortamenti alla discrezionalità del contribuente e dal costituire deroga al principio sopra esposto, vincola strettamente detta gestione, anche sotto il profilo della competenza (art. 109, t.u.i.r.), a rigorosi parametri quantitativi, temporali e di bilancio; d) la ratio delle norme che, in materia di imposte sui redditi, disciplinano l'ammortamento dei costi per beni strumentali è quella di garantire la corretta rappresentazione del reddito d'impresa, tanto in relazione al principio di competenza quanto in rapporto all'autonomia delle obbligazioni tributarie relative a ciascun periodo di imposta, e, quindi, quella di assicurare l'esatta determinazione della base imponibile nel caso di deduzione di spese afferenti a beni strumentali il cui impiego e sfruttamento sia durevole nel tempo; e) l'ingiustificata adozione di un regime di ammortamento diverso da quello prescritto, implicando una deduzione non consentita, comporta l'indebita alterazione della stessa base imponibile (Cass. n. 3618/2020 ove si precisa che l'applicazione da parte della contribuente di coefficienti d'ammortamento del costo dei beni strumentali maggiori di quelli stabiliti con d.m. 31 dicembre 1988, si pone in aperto contrasto con l'art. 102, comma 2, t.u.i.r.).

8. Con il sesto motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione o falsa applicazione degli artt. 5 ed 11 d.lgs. n. 446 del 1997.

Censura la sentenza impugnata per aver ritenuto che il corrispettivo erogato all'amministratore per aver messo a disposizione l'auto personale non fosse deducibile ai fini Irap in quanto costituente

un elemento della retribuzione. Assume che si trattava di prestazione diversa e distinta da quella di amministrazione.

9. Il motivo è infondato.

Deve premettersi che in sentenza la C.t.r. ha precisato che il costo ritenuto indeducibile corrispondeva ad un «rimborso a piè di lista». Di seguito, con accertamento in fatto non censurabile in sede di legittimità, la C.t.r. ha verificato che la società contabilizzava e deduceva i rimborsi chilometrici riconosciuti all'amministratore il quale utilizzava la propria autovettura personale.

Il motivo, pertanto, nella parte in cui propone una diversa ricostruzione del rapporto intercorso tra la società e il suo amministratore con riferimento all'uso del mezzo proprio, pur proposto come violazione di legge, si risolve nella sollecitazione di una diversa ricostruzione delle prestazioni preclusa in sede di legittimità.

Una volta qualificato il costo come rimborso spese, la C.t.r. ha correttamente rilevato che il medesimo non era deducibile, a partire dall'anno d'imposta del 2008, in virtù dell'art. 11, comma 2, d.lgs. n. 446 del 1997.

Va rammentato che l'interpretazione del contratto si traduce nell'accertamento della volontà dei contraenti e si risolve in un'indagine di fatto riservata al giudice di merito, censurabile, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3 c.p.c., per violazione delle regole ermeneutiche – non invocata nella fattispecie – o per omesso esame di un fatto decisivo ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 5, c.p.c., ugualmente non proposto e, comunque, precluso dalla ricorrenza della c.d. doppia conforme.

8. In conclusione, il ricorso va accolto limitatamente al quarto motivo, disattesi gli ulteriori; la sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio al giudice del secondo grado che provvederà anche al regolamento delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quarto motivo di ricorso, rigettati gli altri, cassa la sentenza impugnata, in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, sezione staccata di Brescia, in diversa composizione, la quale provvederà anche al regolamento delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 22 aprile 2026.

Il Presidente
Valentino Lenoci

Corte di Cassazione - copia non ufficiale