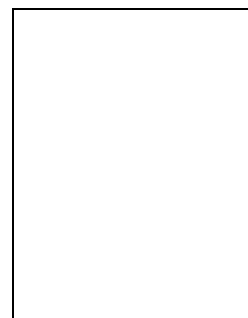


Civile Ord. Sez. 5 Num. 6744 Anno 2026

Presidente: DE ROSA MARIA LUISA

Relatore: MARCONI DANIELA

Data pubblicazione: 20/03/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 11283/2024 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso i cui
uffici a Roma, via dei Portoghesi n.12, è domiciliata;

-ricorrente-

contro

BON SERVICE S.R.L., elettivamente domiciliata a Catania presso lo studio
dell'avv. Sergio Antonio Maria Cacopardo che la rappresenta e difende per
procura speciale in calce al controricorso;

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Sicilia n.
926 del 2023, depositata il 27 gennaio 2023 e notificata in data 8 maggio
2023.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 6 febbraio 2026 dal Consigliere Daniela Marconi.

FATTI DI CAUSA

1. La controversia trae origine dall'impugnazione da parte della Bon Service S.r.l. dell'avviso di accertamento n. TYS03CC00656 con cui l'amministrazione finanziaria, nell'anno di imposta 2014, aveva accertato, ai fini IRES, IRAP e IVA, un maggior reddito di impresa in ragione della ritenuta indeducibilità di costi per complessivi euro 179.000 relativi, in particolare, al pagamento dei canoni di locazione del capannone industriale e alle quote di ammortamento delle spese sostenute per la ristrutturazione e l'adattamento ai fini della sua utilizzazione nell'attività di impresa. I costi, in questione, secondo l'Ufficio, erano stati dedotti nell'anno 2014 in violazione del principio di competenza dal momento che i lavori di adattamento del capannone erano stati completati e l'attività di impresa era stata trasferita nell'edificio solo a partire dall'anno 2015.

2. La CTP di Catania, con la sentenza n. 4139 del 2021, aveva rigettato il ricorso della società ricorrente sostenendo che, pur avendo rispettato il principio di inerenza nella deduzione dei costi affrontati nel 2014 per il riadattamento del capannone da utilizzare in futuro nell'esercizio dell'impresa, aveva apertamente violato il principio di competenza di cui all'art. 109 t.u.i.r. in quanto, solo a partire dall'anno 2015, l'immobile era stato inserito nel ciclo produttivo.

3. La società contribuente aveva proposto appello avverso la sentenza della CTP e la CGT di secondo grado della Sicilia, con la sentenza n. 926 del 2023, aveva accolto l'impugnazione e annullato l'avviso di accertamento.

4. Avverso la sentenza della CGT di secondo grado della Sicilia l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidandosi ad un motivo e la società contribuente si è difesa depositando controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Preliminarmente deve essere disattesa l'eccezione sollevata dalla controricorrente di inammissibilità del ricorso per cassazione in ragione della dedotta tardività della sua proposizione rispetto al termine breve di impugnazione decorrente, ai sensi dell'art. 325 c.p.c., dalla notificazione della sentenza impugnata, avvenuta l'8 maggio 2023.

1.1. Per effetto della sospensione processuale straordinaria di undici mesi dei termini di impugnazione in scadenza nel periodo tra il 1° gennaio 2023 ed il 31 ottobre 2023, prevista dall'art. 1 comma 199 della legge n. 197 del 2022 e applicabile anche all'impugnazione innanzi alla Corte di Cassazione, la scadenza del termine per la proposizione del ricorso per cassazione era slittata al 7 giugno 2024.

1.2. Il ricorso per cassazione risulta essere stato notificato, mediante consegna all'indirizzo p.e.c del difensore della società contribuente avv. Sergio Cocopardo, il 10 maggio 2024, quindi, prima della scadenza del termine prorogato in forza della sospensione straordinaria (v. la ricevuta di consegna della p.e.c. relativa alla notificazione del ricorso per cassazione in atti).

Non sussiste, pertanto, la causa di inammissibilità dell'impugnazione dedotta dalla società contribuente.

2. Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli articoli 102 e 109 del t.u.i.r., nonché degli articoli 1575 e 1576 c.c. e dell'art. 53 Cost., per aver la CGT di secondo grado violato il principio di inerenza e di competenza oltre che la disciplina dell'ammortamento degli oneri pluriennali come interpretata dalla giurisprudenza della Corte, secondo cui, ai sensi dell'art. 109 t.u.i.r., la deducibilità fiscale delle spese sostenute per la ristrutturazione del capannone industriale locato deve essere correlata all'applicazione dei criteri civilistici e contabili di imputazione a bilancio, tenendo conto che i

benefici economico-produttivi del bene si verificheranno solo dal momento dell'effettivo inserimento dell'immobile nel perimetro aziendale. L'ammortamento, quale meccanismo contabile di ripartizione dell'incidenza di un costo su una molteplicità di annualità, troverebbe, quindi, valida giustificazione fiscale solo dal momento di effettiva utilizzazione del bene nell'attività aziendale, come previsto dall'art. 102 comma 1 t.u.i.r., secondo cui la deducibilità fiscale dell'ammortamento dei beni strumentali può essere fiscalmente riconosciuta solo a partire dall'inserimento del bene strumentale nel processo produttivo.

La CGT di secondo grado avrebbe, pertanto, errato nel riconoscere la deducibilità dei costi in questione a partire da un' annualità precedente a quella in cui l'immobile ristrutturato è stato asservito all'attività di impresa.

2.1. Il motivo è solo parzialmente fondato.

2.2. La censura attiene alla questione della deducibilità dei costi di locazione del capannone industriale non ancora in uso e della quota di ammortamento degli oneri pluriennali relativi alle spese di ristrutturazione già in precedenza capitalizzate, sotto il profilo dell'individuazione dell'esercizio di competenza nell'ipotesi in cui siano stati sostenuti nell'anno precedente a quello dell'effettivo trasferimento nell'immobile dell'attività di impresa.

2.3. Come prospettato dalla stessa Agenzia delle Entrate ricorrente, la deducibilità fiscale dei costi sostenuti per la locazione e la ristrutturazione del capannone industriale è correlata all'applicazione dei criteri civilistici e contabili di imputazione a bilancio, in quanto il sistema di determinazione del reddito di impresa è ispirato al principio della c.d. derivazione rafforzata, desumibile dal disposto dell'art. 83 comma 1 t.u.i.r. secondo cui, nel testo vigente *ratione temporis*, "Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione

conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione.”

2.4. Il principio di derivazione vuole, infatti, che, in mancanza di una specifica disciplina fiscale derogatoria, per l'individuazione del criterio di imputazione temporale dei componenti positivi e negativi di reddito ai fini fiscali si faccia riferimento alla disciplina civilistica e contabile di redazione del bilancio.

2.5. La giurisprudenza della Corte è, al riguardo, consolidata nell'affermare che « La determinazione della base imponibile delle società di capitali, ai fini della dichiarazione fiscale, è ispirata al criterio della "derivazione" dal risultato del conto economico, redatto in conformità ai canoni del codice civile ed ai principi contabili nazionali” e ciò perché “la determinazione civilistica rappresenta quanto di più approssimato all'effettivo incremento di ricchezza prodotto dall'attività sociale, espressivo della capacità contributiva attribuibile al soggetto passivo collettivo; nella dichiarazione fiscale, pertanto, l'imponibile è liquidato apportando all'utile o alle perdite di esercizio quelle sole variazioni previste in esecuzione dello stesso TUIR, per la basilare esigenza di contemperare i necessari margini di discrezionalità del prudente apprezzamento imprenditoriale - propri del sistema civilistico - con i canoni di certezza, semplicità e prevenzione anti-elusiva che modulano l'interesse fiscale. » (Cass. 2019 n. 9252 in motivazione; Cass. n. 22016 del 2014; Cass. n. 11192 del 2025).

2.6. Nell'individuazione dell'esercizio di competenza per l'imputazione dei costi è necessario, quindi, riferirsi alla disciplina civilistica e contabile di corretta redazione del bilancio civilistico oltre che alle specifiche previsioni derogatorie per ciascuna posta eventualmente dettate dalla disciplina fiscale.

2.7. A questo punto occorre, però, distinguere le due componenti negative relative ai canoni di locazione del capannone e alle spese di ristrutturazione perché sono soggette a disciplina diversa sia sotto il profilo

della rilevazione nel bilancio civilistico sia sotto il profilo delle specifiche previsioni previste dalla disciplina fiscale.

2.8. Con riguardo alle spese di ristrutturazione e ampliamento su beni di terzi l'impresa, nella redazione del bilancio civilistico, può optare per l'iscrizione della posta a conto economico come componenti negative di reddito nel corso dell'esercizio in cui sono state sostenute alla voce B 8) dell' art. 2425 c.c. o, con il consenso del collegio sindacale, per la capitalizzazione, ai sensi dell'art. 2426 n. 5 c.c., come oneri pluriennali soggetti ad ammortamento per quote negli esercizi successivi, e la scelta è rimessa alla discrezionalità tecnica insindacabile dell'imprenditore.

2.8.1. Afferma, infatti, la Corte che « In tema di determinazione del reddito di impresa, ai sensi dell'art. 74, comma 3, del d.P.R. n. 917 del 1986 (nel testo anteriore alle modifiche apportate dal d.lgs. n. 344 del 2003), le spese di manutenzione straordinaria dell'immobile condotto in locazione possono essere iscritte nell'attivo, ex art. 2426, comma 1, n. 5), c.c., invece che essere imputate in conto economico, come componenti negative del reddito, nell'esercizio in cui sono state sostenute, ove l'imprenditore ritenga, in base ad una scelta fondata su canoni di discrezionalità tecnica, di capitalizzarle in vista di un successivo ammortamento pluriennale, purché indichi specifici criteri, commisurati alla durata dell'utilità del bene, al fine di stabilire la quota di costo gravante su ciascun esercizio. » (Cass. n. 6288 del 2018; Cass. n. 24939 del 2013).

2.8.2. Nel caso in esame, non è in discussione che la società abbia optato per la capitalizzazione dei costi di ristrutturazione dell'immobile locato considerandoli alla stregua di oneri pluriennali e la fattispecie è regolata, quindi, in linea generale, dall'art. 2426 n. 5 c.c., dal principio contabile OIC 24 nella formulazione vigente *ratione temporis*, e dall'art. 108 comma 3 t.u.i.r.

Le spese di manutenzione straordinaria che si sostanziano in ampliamenti, modifiche, sostituzioni e altri miglioramenti non separabili riferibili al bene

e che producono un aumento significativo e tangibile o di produttività o di sicurezza o un prolungamento della vita utile del cespite, sotto il profilo civilistico, in base al principio contabile OIC 24, relativo alla voce Immobilizzazioni Immateriali, vanno iscritti nello stato patrimoniale come costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni di terzi e vanno classificati: nella voce B) I 7)-" *Altre delle Immobilizzazioni immateriali*". Se, poi, si configurano come beni o prestazioni che non sono separabili dai cespiti a cui si riferiscono, i costi di manutenzioni straordinaria capitalizzati andranno ammortizzati nel periodo più breve tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo di locazione, considerata anche l'eventuale periodo di rinnovo del contratto.

2.8.3. Nella disciplina fiscale non è prevista una disposizione derogatoria specificamente riferita all'imputazione dei costi di ristrutturazione eseguiti dall'imprenditore su beni di terzi e deve, quindi, essere applicata la disposizione generale in materia di spese relative a più esercizi, contenuta all'art. 108 comma 3 t.u.i.r., che prevede la deducibilità degli oneri pluriennali capitalizzati nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio, ricalcando così il comportamento tenuto a livello civilistico.

Tuttavia, nell'ipotesi particolare di costi di manutenzione o ampliamento riferiti ad un immobile in corso di ristrutturazione e non ancora utilizzato nell'attività di impresa vengono in rilievo le previsioni specifiche, sotto il profilo della redazione del bilancio civilistico, dell'OIC 24 par. 80 secondo cui "L'ammortamento decorre dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile per l'utilizzo o comunque comincia a produrre benefici economici per la società" e, sotto il profilo fiscale, dell'art. 102 comma 1 t.u.i.r. secondo cui "Le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene."

2.8.4. Sotto il profilo fiscale, pertanto, non avrebbero potuto essere dedotte, prima dell'entrata in funzione del bene, dalla società contribuente

le quote di ammortamento dei costi di ristrutturazione e adattamento dell'immobile industriale già capitalizzati.

Al riguardo, la Corte ha avuto occasione di affermare che « In tema di redditi d'impresa, un capannone industriale, ancorché abbia natura di bene materiale strumentale, ove non utilizzato in concreto non è ammortizzabile, poiché ai fini della deducibilità del relativo costo l'art. 102, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986 richiede l'effettiva messa in funzione del bene, che non coincide con l'acquisto o la costruzione dello stesso. (Cass. n. 32719 del 2018; Cass n. 10962 del 2023).

Il precedente in senso contrario citato dalla società controricorrente richiamando l'ordinanza della Corte n. 9252 del 2019 si riferisce alla diversa fattispecie dell'“interruzione” dell'ammortamento già in corso, correlata alla sospensione dell'utilizzazione dell'immobile soggetto a sequestro penale e la Corte ha ritenuto, in quel caso, deducibili le quote di ammortamento dei costi relativi al bene momentaneamente non utilizzato sulla base del fatto che nessun principio civilistico e fiscale prevede l'“interruzione” dell'ammortamento già in corso mentre la fattispecie in esame concerne l'ammortamento operato prima della messa in uso del bene.

2.8.5. La censura di violazione di legge mossa dall'Agenzia delle Entrate sotto il profilo della deduzione “anticipata” della quota di ammortamento dei costi di ristrutturazione del capannone non ancora in uso è, quindi, fondata.

2.9. Con riguardo al profilo dell'individuazione dell'esercizio di competenza ai fini della deduzione dei costi sostenuti dalla società per i canoni di locazione del capannone industriale sulla base del principio di derivazione deve farsi riferimento alla disciplina di redazione del bilancio civilistico secondo cui, nell'ambito della locazione immobiliare di beni strumentali, l'impresa conduttrice iscrive i canoni di locazione passivi a conto economico, ai sensi dell'art. 2425 c.c., in particolare, alla voce “B.8 - *Costi per godimento di beni di terzi*” relativa ai corrispettivi, assunti al netto

delle rettifiche, che sono pagati per il godimento di beni materiali e immateriali non di proprietà, destinati all'esercizio dell'attività d'impresa. Anche la giurisprudenza della Corte, al riguardo, ha affermato che « nella locazione immobiliare i canoni sono imputati al conto economico secondo il metodo cd. Patrimoniale » (v. Cass. n. 11053 del 2021) e, pertanto, sotto il profilo civilistico non vi è dubbio che i costi relativi ai canoni di locazione siano di competenza dell'esercizio nel corso del quale sono maturati.

2.9.1. Sotto il profilo fiscale l'art. 109 t.u.i.r. ai commi 1, 4, 5 stabilisce ai fini della determinazione del reddito che i componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza (comma 1) e che, in particolare, le spese sono deducibili se imputati a conto economico relativo all'esercizio di competenza (comma 4) e inerenti (comma 5) alla produzione di proventi e ricavi tassabili.

2.9.2. La deducibilità dei canoni di locazione in relazione ad un determinato esercizio presuppone, quindi, che siano stati imputati a conto economico nel bilancio e che siano inerenti all'attività di impresa. Ed è, pertanto, sotto il profilo dell'inerenza che, ove la società abbia correttamente imputato a conto economico i costi sostenuti per il pagamento dei canoni di locazione, deve essere valutata la deducibilità di quelli maturati prima dell'effettiva destinazione del bene locato all'attività di impresa.

Per quanto riguarda, la configurazione del parametro dell'inerenza la giurisprudenza adotta un criterio qualitativo considerando inerente ogni costo funzionale all'esercizio dell'attività di impresa anche in prospettiva futura o potenziale, senza richiede la specifica correlazione di un costo al relativo ricavo. Afferma, al riguardo, la Corte che « In tema di imposte sui redditi d'impresa, il principio dell'inerenza dei costi deducibili non si ricava dall'art. 109, comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986 (in precedenza, art. 75, comma 5, del medesimo d.P.R.), che attiene alla correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili, ma costituisce espressione della necessità di

riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'impresa, sicché devono ritenersi inerenti - secondo un giudizio di natura qualitativa - anche i costi relativi ad iniziative che si collocano in un nesso di programmatica, futura o potenziale proiezione dell'attività imprenditoriale, senza che sia necessario verificarne la correlazione con i ricavi dell'impresa, né valutarne la congruità, non potendo invece ritenersi inerenti le operazioni comportanti costi che si riferiscono ad un ambito non coerente o estraneo all'oggetto dell'attività di impresa. » (Cass. n. 13882 del 2018; Cass. n. 27786 del 2018; Cass. n. 2224 del 2021; Cass. n. 33568 del 2022; Cass. n. 1239 del 2025).

2.9.3. Nel caso di specie, i canoni di locazione sono stati iscritti a conto economico nell'esercizio in cui sono maturati e sono indubbiamente inerenti all'esercizio dell'attività di impresa dal momento che riguardano l'acquisto della disponibilità e del godimento del capannone industriale da adibire, una volta ristrutturato, a sede dell'attività caratteristica. Il fatto che il bene aziendale debba essere già in funzione non è previsto dalle norme fiscali come presupposto per la deducibilità del costo contabilizzato nell'esercizio, essendo sufficiente ai fini dell'integrazione del requisito dell'inerenza la potenziale e già programmata destinazione all'utilizzazione del bene oggetto dei lavori di adattamento per l'esercizio dell'attività di impresa.

2.9.4. La censura, pertanto, sotto il profilo della deducibilità dei canoni di locazione nell'esercizio in cui sono maturati anche con riferimento all'acquisizione di un bene in corso di adattamento per l'utilizzazione nell'attività di impresa è infondata.

2.10. Quanto, infine, alla dedotta violazione delle norme civilistiche che in materia di contratto di locazione disciplinano la distribuzione tra il locatore ed il conduttore dell'obbligo di mantenimento del bene e alle deduzioni svolte in ordine al contenuto del contratto rilevante ai fini della durata dell'ammortamento, le questioni non sono state affrontate nella sentenza impugnata né la ricorrente ha indicato, come era suo onere ai fini della specificità del motivo di ricorso ai sensi dell'art. 366 comma 1 n. 4

c.p.c., in quali termini e in quali atti processuali le aveva sottoposte al vaglio del giudice di merito. La censura è, quindi, sotto questo profilo inammissibile.

3. La CTR non si è conformata ai principi richiamati nella parte in cui ha affermato la deducibilità "anticipata" delle spese di ristrutturazione e adattamento del capannone industriale non ancora adibito all'attività di impresa e la sentenza, sotto questo profilo, deve essere cassata.

4. Il ricorso va, dunque, parzialmente accolto con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio della causa per nuovo esame alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso per quanto di ragione, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, a cui demanda anche di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso a Roma, nella camera di consiglio del 6.2.2026.

Il Presidente

MARIA LUISA DE ROSA