

Civile Ord. Sez. 5 Num. 7950 Anno 2026  
Presidente: LENOCI VALENTINO  
Relatore: FRACANZANI MARCELLO MARIA  
Data pubblicazione: 31/03/2026



### **ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 24807/2021 R.G. proposto da:

Carofiglio Giandomenico, rappresentato e difeso dall'avvocato Francesco Ventura

-ricorrente principale -

contro

Agenzia delle entrate in persona del Direttore generale, legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale Dello Stato, presso la cui sede in Roma, alla via dei Portoghesi n. 12 domicilia,

-controricorrente e ricorrente incidentale-  
avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Calabria n. 552/2021 depositata il 22/02/2021.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 18/03/2026 dal Co: Marcello Maria Fracanzani.

## **FATTI DI CAUSA**

Il sig. Carofiglio (già Lo Feudo) è promotore finanziario in agro cosentino ed era invitato a comparire per chiarimenti sull'anno di imposta 2008 dalla competente sede locale dell'Agenzia delle entrate. Svolto il contraddittorio ed esaminata la documentazione, l'Ufficio disconosceva la deduzione di costi inerenti elaborazione dati, carburante e, per quanto qui interessa, l'integrale importo dei lavori di manutenzione sull'immobile locato ove era condotta la predetta attività individuale.

Proponeva ricorso la parte contribuente, entro i venti giorni dalla discussione l'Agenzia produceva il documento di delega alla sottoscrizione degli atti impositivi.

Il primo grado esitava in rigetto, ma l'appello di parte privata sortiva accoglimento in ordine alla richiesta deducibilità integrale delle spese effettuate per i lavori di manutenzione sull'immobile di terzi, non incontrando il limite dell'art. 102, sesto comma, d.P.R. n. 917/1986 che limita la deduzione di quelle spese solo su beni propri, poiché traducendosi in incremento patrimoniale.

Avverso questa sentenza propone ricorso principale la parte contribuente, agitando due motivi, ulteriormente illustrati con memoria in prossimità dell'adunanza, mentre l'Agenzia delle entrate, con il patrocinio dell'Avvocatura generale dello Stato spiega controricorso, interponendo altresì tempestivo ricorso incidentale, su unico motivo.

## **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Vengono proposti due motivi di ricorso principale.

1.1. Con il primo motivo si prospetta censura ai sensi dell'art. 360, primo comma n. 5 del codice di procedura civile per omesso esame di fatto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione fra le parti. Nel concreto si lamenta che sia stata ritenuta valida la documentazione reperita presso i fornitori che indicavano importi inferiori alla documentazione offerta dal contribuente che portava in deduzione importi superiori. Altresì, è stata

ritenuta non fornita la prova a carico dell'Agenzia e non apprezzata la produzione offerta dal contribuente.

1.2. Con il secondo motivo si prospetta ancora censura ai sensi dell'art. 360, prima comma, n. 5 del codice di procedura civile per omesso esame di fatto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione fra le parti. Nel concreto si lamenta la corretta produzione in giudizio della delega del direttore provinciale dell'Agenzia delle entrate per la sottoscrizione dell'atto impositivo.

2. I due motivi possono essere trattati congiuntamente in ragione della stretta connessione e sono inammissibili.

2.1. Sotto la veste di omesso esame di fatto decisivo si lamenta il risultato cui il collegio giudicante è pervenuto nell'esame dell'apporto probatorio delle parti, sollecitandone una revisione, inibita a questa Suprema Corte di legittimità, per giungere ad un risultato opposto cui è pervenuto il giudice di merito.

Né, peraltro, è utile una diversa qualificazione del vizio da parte di questa Corte, come suggerito in memoria.

È appena il caso di rammentare che il vizio di violazione di legge consiste in un'erronea ricognizione da parte del provvedimento impugnato della fattispecie astratta recata da una norma di legge implicando necessariamente un problema interpretativo della stessa; viceversa, l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta, mediante le risultanze di causa, inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito la cui censura è possibile, in sede di legittimità, attraverso il vizio di motivazione (tra le tante: Cass. 11 gennaio 2016 n. 195; Cass. 30 dicembre 2015, n. 26610).

Come è noto, il ricorso per cassazione conferisce al giudice di legittimità non il potere di riesaminare il merito dell'intera vicenda processuale, ma solo la facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale, delle argomentazioni svolte dal giudice di merito,

al quale spetta, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di controllarne l'attendibilità e la concludenza e di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad essi sottesi, dando così liberamente la prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge (Cass. 4 novembre 2013 n. 24679; Cass. 16 novembre 2011 n. 27197; Cass. 6 aprile 2011 n. 7921; Cass. 21 settembre 2006 n. 20455; Cass. 4 aprile 2006 n. 7846; Cass. 9 settembre 2004 n. 18134; Cass. 7 febbraio 2004 n. 2357).

Né il giudice del merito, che attinga il proprio convincimento da quelle prove che ritenga più attendibili, è tenuto ad un'esplicita confutazione degli altri elementi probatori non accolti, anche se allegati dalle parti (ad es.: Cass. 7 gennaio 2009 n. 42; Cass. 17 luglio 2001 n. 9662).

2.2. Per completezza argomentativa, quanto alla denuncia di vizio di motivazione, poiché è qui in esame un provvedimento pubblicato dopo il giorno 11 settembre 2012, resta applicabile *ratione temporis* il nuovo testo dell'art. 360, comma primo, n. 5) c.p.c. la cui riformulazione, disposta dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, secondo le Sezioni Unite deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza

del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (Cass. Sez.Un. 7 aprile 2014 n. 8053).

2.3. Sotto altro profilo è stato ribadito essere inammissibile il ricorso per cassazione che, sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione o falsa applicazione di legge, di mancanza assoluta di motivazione e di omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio miri, in realtà, ad una rivalutazione dei fatti storici operata dal giudice di merito (cfr. Cass. S.U. n. 34476/2019).

2.4. Solo per completezza argomentativa, si rileva che la delega di firma, offerta dall'Ufficio in ossequio al principio di vicinanza della prova, è stata resa nei venti giorni precedenti alla discussione di primo grado, seppure avrebbe potuto essere prodotta entro i venti giorni precedenti alla sentenza di secondo grado (cfr. Cass. V., n. 19190/2019, Cass. T., n. 8505/2025).

Il ricorso principale è quindi inammissibile e tale va dichiarato.

3. Dev'essere esaminato ora il ricorso incidentale proposto dal patrono erariale.

3.1. Con l'unico motivo di ricorso incidentale si prospetta censura ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 del codice di procedura civile per violazione dell'art. 102, comma sesto, d.P.R. n. 917/1986, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che tale limitazione di deducibilità riguardi solo gli immobili in proprietà del contribuente, ritenendo invece deducibili integralmente le spese sostenute su immobili di terzi.

Il motivo è fondato nei termini che seguono.

Questa Corte ha da tempo ritenuto la deducibilità delle spese a prescindere dalla proprietà, dovendosi guardare invece la strumentalità dei beni.

Da tempo è stato infatti affermato che ai fini del rimborso dell'IVA assolta sull'acquisto di beni ammortizzabili, la dizione "ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa", di cui

all'art. 102 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, non consente l'ammortamento di spese relative ad elementi patrimoniali di proprietà di terzi, i quali si configurino come soggetti tributari diversi rispetto all'impresa medesima, ancorché eventualmente operanti nell'ambito di essa. È, invece, consentito l'ammortamento per le spese sostenute - come nel caso di specie - dall'affittuario per la realizzazione di un impianto turistico su beni altrui, a prescindere dalla loro autonoma funzionalità o asportabilità al termine della locazione, purché vi sia, da parte dell'affittuario, l'effettiva utilizzazione di essi in funzione direttamente strumentale all'esercizio dell'impresa ed il locatore non operi alcuna deduzione delle quote di ammortamento (cfr. Cass. V, n. 8389/2013).

La questione, per quanto attiene alla deducibilità IVA è stata risolta dall'arresto delle Sezioni unite, ove si è affermato che l'esercente attività d'impresa o professionale ha diritto alla detrazione IVA anche per i lavori di ristrutturazione o manutenzione di immobili di proprietà di terzi, purché sia presente un nesso di strumentalità tra tali beni e l'attività svolta, anche se potenziale o di prospettiva e pur se, per cause estranee al contribuente, detta attività non possa poi in concreto essere esercitata (cfr. Cass. S.U. n. 11533/2018, più in generale, anche per deduzione generale, cfr. S.U. n. 13162/2024).

Ne consegue che è errato il riferimento alla mera proprietà dell'immobile (del contribuente o di terzi), dovendo indirizzare l'indagine sulla strumentalità.

Ed infatti, in tema di imposte sui redditi e con riferimento alla determinazione del reddito d'impresa, le spese sostenute per la manutenzione, riparazione, trasformazione ed ammodernamento di beni materiali strumentali, qualora non siano imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili, ex art. 102, comma 6, del d.P.R. n. 917 del 1986, nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili e l'eventuale eccedenza è deducibile per

quote costanti nei cinque esercizi successivi a quello nel quale la spesa è stata sostenuta. (Fattispecie relativa a spese di rifacimento del tetto dell'immobile sede dell'attività di impresa e manutenzione di uno stampo) (cfr. Cass. V, n. 7885/2016).

Guardando alla proprietà e non alla strumentalità, la sentenza in scrutinio non ha fatto buon governo dei principi sopra riportati, donde il ricorso è fondato e merita accoglimento.

4. In definitiva, il ricorso principale è inammissibile, il ricorso incidentale è fondato, la sentenza impugnata dev'essere cassata limitatamente al capo inciso dal ricorso incidentale, con remissione al giudice di merito perché provveda agli accertamenti in fatto, secondo i principi sopra richiamati.

**P.Q.M.**

La Corte dichiara inammissibile il ricorso principale, accoglie il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata in relazione al ricorso incidentale accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria, in diversa composizione, cui demanda altresì la regolazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 *-quater*, del d.P.R. 115/2002 la Corte dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente principale dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale a norma del comma 1 *-bis* dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 18/03/2026.

Il Presidente

Valentino LENOCI