

Civile Ord. Sez. 5 Num. 8477 Anno 2026
Presidente: LUME FEDERICO
Relatore: SERRELLI SABRINA
Data pubblicazione: 04/04/2026

Oggetto: indeducibilità
canoni di locazione
finanziaria per acquisto
terreno -art. 102
t.u.i.r.--art. 36 d.l.
223/2006 - deducibilità
dei costi per
manutenzione
straordinaria di
immobili in locazione

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n.13907/2020 R.G. proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore *pro tempore*
rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato;

– ricorrente –

contro

Novagest S.r.l., già Gras Calce S.p.A., in persona
dell'amministratore unico, rappresentata e difesa dall'Avv. Fabiola Del
Torchio, in virtù di procura speciale in calce al controricorso;

– controricorrente –

avverso

la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della
Lombardia, sezione 7, n. 3621/2019, pronunciata il 14/3/2019 e
depositata il 26/09/2019;

ascoltata la relazione della causa svolta nella camera di consiglio dell'8/1/2026 dal consigliere Sabrina Serrelli

La Corte osserva:

FATTI DI CAUSA

1. Con avviso di accertamento n. T9503IJ00981/2015 l'Agenzia delle Entrate rettificava il reddito dichiarato dalla società contribuente -ai fini IRAP e IRES- per l'anno d'imposta 2011, contestando una maggior quota di oneri indeducibili derivanti da canoni di leasing ai sensi dell'art. 36, comma 7, del D.L. 223/2006, oneri quantificati, dopo il provvedimento di autotutela parziale n. 110730/2015, in euro 127.715,00.

Detti componenti negativi del reddito si riferivano al contratto n. 115876 stipulato nel novembre del 2001 con la società Locafit del Gruppo BNL ed avente ad oggetto l'acquisto di un terreno per la successiva realizzazione di un fabbricato industriale.

In data 19/12/2002 nel contratto subentrava l'istituto BNP Paribas con il quale la società contribuente concordava il costo totale dell'investimento in euro 19.526.620,59, oltre IVA.

La società individuava sulla quota capitale dell'investimento pari ad euro 1.010.388,70, la somma di euro 202.077,74 quale quota del 20% non deducibile relativa al terreno e la somma di euro 808.310,96 quale quota dell'80% deducibile relativa al fabbricato. L'Agenzia, invece, calcolava nella misura del 45,49% la quota di indeducibilità correlata al terreno in quanto bene non ammortizzabile, con ripresa della componente negativa del reddito dedotto pari ad euro 127.715,00.

Inoltre, con un secondo rilievo, l'Ufficio recuperava a tassazione anche le spese di manutenzione straordinaria eseguite su un immobile detenuto in locazione dalla società, per difetto di inerenza ed in assenza della necessaria autorizzazione del proprietario come concordato nel contratto di locazione. Al riguardo, quanto al periodo da valutare,

rilevava, in ogni caso, l'errore del contribuente non essendo stata considerata la durata minore tra il periodo residuo del contratto di locazione e l'utilità futura del bene.

2. La società contribuente proponeva ricorso avverso l'avviso di accertamento dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano, censurando la percentuale del 45,49% calcolata dall'Ufficio, in considerazione della circostanza che una parte del terreno pari al 33,33% era stata destinata ad uso pubblico, per cui la percentuale corretta era quella del 30,33%, rilevando, pertanto, che dal costo del terreno di euro 8.883.058,66 dovevano essere sottratti euro 2.960.726,45, quali oneri di urbanizzazione assimilabili al costo di costruzione. Inoltre, quanto al secondo rilievo, la società contestava la ritenuta indeducibilità, trattandosi di spese per lavori posti a carico della conduttrice ai sensi dell'art. 12 del contratto di locazione. L'Agenzia delle Entrate si costituiva contestando la prospettazione difensiva di controparte.

La Commissione Tributaria Provinciale di Milano accoglieva parzialmente il ricorso, rilevando che la parte del prezzo del 33,33% corrispondente alla frazione di area standard era da attribuirsi ad oneri urbanistici e, quindi, al fabbricato quale onere correlato, con conseguente riduzione della quota parte di indeducibilità dei canoni di leasing al 30,33% e ricalcolo dell'Ires in base a quest'ultima percentuale. Inoltre, riteneva la deducibilità dei costi relativi alle spese di manutenzione straordinaria su beni di terzi, essendo stati sostenuti nell'esercizio dell'impresa ai sensi dell'art.12 del contratto di locazione, a nulla rilevando il titolo di proprietà dell'immobile in favore di soggetto estraneo all'attività.

3. L'Agenzia proponeva appello per la riforma della sentenza di primo grado, sostenendo, in particolare, come le opere di urbanizzazione dovessero essere ricomprese nel valore del terreno e

non decurtate. La società contribuente si costituiva in giudizio instando per la conferma della pronuncia impugnata.

La Commissione Tributaria Regionale, con riferimento alla deducibilità dei canoni di leasing ed alla loro complessiva determinazione, riteneva che la frazione di terreno destinata ad area standard e ceduta al Comune fosse priva di valore residuo in quanto destinata ab origine ad uscire dall'utilizzabilità del complesso terreno-fabbricato e, pertanto, che, ai fini dell'art. 36, comma 7, D.L. 223/2006, non dovesse essere considerata né tra le aree occupate dalla costruzione, né tra le sue pertinenze, assumendo diversamente la natura di onere di urbanizzazione, come tale collegata al fabbricato al pari degli altri costi di costruzione; dal costo complessivo del terreno andava, dunque, scorporata la frazione relativa alle aree standard cedute al Comune.

Quanto all'ammortamento delle spese sostenute per la manutenzione straordinaria su beni di terzi, i giudici d'appello ritenevano corretta la statuizione di primo grado, evidenziando nel merito che l'art. 8 e l'art. 12 del contratto di locazione prevedevano che le opere straordinarie (murarie, impiantistica ed altro) dovessero essere eseguite a cura e spese della società conduttrice e dovessero essere ritenute strumentali all'esercizio dell'attività imprenditoriale.

4. L'Agenzia delle Entrate ricorre per cassazione articolando tre motivi di ricorso. La società si costituisce con controricorso.

5. Il Procuratore Generale, nella persona del sostituto procuratore generale, dott. Michele Di Mauro, in data 13/12/2025 ha depositato conclusioni scritte ai sensi dell'art. 380 bis.1 c.p.c. nelle quali ha chiesto l'accoglimento del primo motivo di ricorso, la dichiarazione di rigetto e di inammissibilità del secondo e del terzo motivo di ricorso.

6. Parte controricorrente ha depositato memorie in data 27/12/2025 nelle quali ha illustrato la propria difesa e reiterato le conclusioni svolte.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 102 del d.P.R. 917/1986, dell'art. 36, comma 7, del d.l. 223/2006 e dell'art. 2426 c.c.

1.1. La ricorrente deduce che la disciplina dell'art. 36, comma 7, del d.l.223/2006 attiene esclusivamente al costo complessivo del fabbricato e che il costo del terreno non è mai ammortizzabile, per cui non è possibile che la quota capitale del costo del terreno del canone di leasing sia deducibile; sotto altro profilo, l'area destinata a verde pubblico e riferibile ad onere di urbanizzazione non può essere considerata bene strumentale, per cui non si giustifica che il suo costo sia ammortizzabile e possa tradursi in una quota di canone di leasing deducibile. Il terreno andava, dunque, considerato nella sua interezza a nulla rilevando che una parte non fosse destinata alla costruzione del fabbricato ma alla realizzazione di opere di urbanizzazione, dovendo altresì considerarsi che gli oneri di urbanizzazione rientrano tra i costi incrementativi e, quindi, vanno espunti dalla base di calcolo della percentuale detraibile, come evidenziato anche dalla circolare n. 1/2007, al punto 7.5.

2. Con il secondo motivo l'Agenzia delle Entrate denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e/o la falsa applicazione dell'art. 109, comma 1 e comma 5, del d.P.R. 917/1986, degli artt. 1576, 1609 e 1621 c.c., e degli artt. 1362 e 1363 c.c., con riferimento alla ritenuta deducibilità dei costi sostenuti per l'esecuzione di opere di manutenzione straordinaria su beni di terzi, in particolare sull'immobile condotto in locazione.

2.1. La ricorrente rileva che la Commissione Tributaria Regionale non ha effettuato alcun esame circa l'utilità delle opere di manutenzione straordinaria per l'attività d'impresa ed ha travisato i precedenti di legittimità richiamati, taluni -la sentenza n.6200/2015 e la sentenza a sezioni unite n. 11534/2018- relativi alla sola detrazione dell'IVA, governata da principi differenti rispetto a quelli in materia di imposte dirette, un altro - reso con ordinanza n. 20049/2017- non pertinente in quanto oggetto del contendere erano non solo le opere di manutenzione su beni mobili ma anche i rapporti tra la società proprietaria dei mezzi e la società che gestiva il trasporto pubblico.

Secondo la ricorrente nel caso di specie non poteva ritenersi sussistente il requisito dell'inerenza, dal momento che le opere realizzate, di ampliamento, ammodernamento o miglioramento degli elementi strutturali, attenevano in via diretta al bene immobile altrui e, di conseguenza, arrecavano un vantaggio al proprietario dello stesso.

2.2. Sotto altro profilo, la ricorrente ritiene che il riferimento alle clausole di cui agli artt. 8 e 12 del contratto di locazione abbia condotto alla violazione ed alla falsa applicazione degli artt. 1362 e 1363 cod. civ., omettendo la valutazione della clausola dell'art. 13 che prevedeva una espressa autorizzazione scritta del proprietario dell'immobile per eseguire i lavori, mai prodotta nei gradi di giudizio, non indicando quali parti delle disposizioni contrattuali dimostrino che le spese di manutenzione straordinaria fossero a carico della conduttrice ed applicando erroneamente le regole di interpretazione del contratto. Ed invero, l'art. 8 non è invocabile in quanto, nonostante il contratto di locazione fosse stato stipulato in data 22 ottobre 2007, gli interventi di manutenzione non risultavano ancora terminati nel corso del 2009 come accertato dai verificatori, per cui non poteva trattarsi di opere necessarie all'avvio dell'attività d'impresa come richiesto dall'art. 8.

L'art. 12 non prevedeva che le opere di manutenzione straordinaria fossero a carico della società conduttrice, non essendo emerso in ogni caso quali fossero i lavori oggetto di impegno scritto da parte della conduttrice, come previsto dal secondo capoverso del citato art. 12.

3. Con il terzo motivo l'Agenzia delle Entrate denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, la violazione e/o la falsa applicazione dell'art. 108 del d.P.R. 917/1986 e dell'art. 2697 c.c., in riferimento all'erronea individuazione del periodo di ammortamento relativamente alle spese di manutenzione dell'immobile.

3.1. Secondo la ricorrente, la Commissione Tributaria Regionale avrebbe comunque dovuto verificare la corretta imputazione della quota deducibile contemperando il disposto di cui all'art. 108 t.u.i.r. con il principio contabile OIC 24, per cui le spese di manutenzione straordinaria avrebbero dovuto essere dedotte in un termine non inferiore a quello previsto dal principio OIC 24 e cioè nella durata minore fra il periodo residuo del contratto di locazione e l'utilità futura del bene nel caso di costi sostenuti per migliorie su beni in locazione non separabili dai beni stessi. A ciò va aggiunto che l'art. 108 citato sancisce la deducibilità in cinque anni per le spese non capitalizzabili per effetto dei principi contabili internazionali.

Nel caso di specie doveva farsi applicazione del principio contabile internazionale n. 24, per cui anche sotto tale profilo la sentenza impugnata non risulta corretta.

4. In via preliminare si dà atto della presentazione in data 10/10/2023 da parte della società contribuente della domanda di definizione agevolata della lite pendente e della conseguente domanda di estinzione del giudizio ai sensi dell'art. 1, commi 197 e 198, della Legge n.197/2022.

Con istanza del 21/5/2024 l'Agenzia delle Entrate, però, ha chiesto la fissazione dell'udienza di trattazione della controversia, rilevando

che con nota del 10/5/2024 la Direzione Provinciale di Monza aveva comunicato che la domanda di definizione agevolata era stata oggetto di diniego, in quanto la società aveva versato un importo inferiore al 15% del valore della causa pendente come previsto.

Non può, pertanto, dichiararsi l'estinzione del giudizio.

5. In via, altresì, preliminare devono essere esaminate le eccezioni di inammissibilità del ricorso.

5.1. Quanto al riferimento "alla violazione e/o falsa applicazione delle norme" contenuto nei motivi di ricorso nei quali viene rilevata la violazione dell'art. 360, primo comma, num.3 c.p.c., si osserva che nel ricorso per cassazione il vizio in esame deve essere dedotto a pena di inammissibilità, ai sensi dell'art. 366, primo comma, num. 4, c.p.c. con l'indicazione delle norme che si assumono violate e mediante la specifica indicazione delle affermazioni, contenute nella sentenza impugnata, ritenute in contrasto con le norme regolatrici della fattispecie e con l'interpretazione fornita dalla giurisprudenza di legittimità o dalla prevalente dottrina, in modo da consentire alla Corte di verificare il fondamento della denunciata violazione (Cass. sez.3, 26/7/2024, n. 20870).

L'espressione "violazione o falsa applicazione" delle norme di diritto ricomprende tutti gli errori di diritto, dall'erronea supposizione della norma all'erronea interpretazione e alla qualificazione giuridica del fatto come accertato in concreto nell'ambito di una determinata disposizione di legge.

Se pur trattasi di ipotesi diverse, comunque rientranti nel paradigma dell'art. 360, primo comma, num. 3 c.p.c., deve rilevarsi che risulta essenziale per l'ammissibilità del motivo che la censura non trasmodi nella allegazione di una erronea ricognizione della fattispecie concreta mediante la valutazione delle risultanze di causa che è estranea alle questioni concernenti l'interpretazione della norma di

legge e che, invece, è censurabile soltanto sotto il profilo del vizio di motivazione di cui al num. 5 dell'art. 360 c.p.c., ove ne sussistano i presupposti.

Nel caso in esame l'Agenzia delle entrate, nell'articolare i motivi di ricorso, censura esclusivamente l'interpretazione delle norme indicate in rubrica, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num.3 c.p.c. essendo di volta in volta intellegibili i diversi profili di violazione e falsa applicazione, la cui distinzione di appalesa irrilevante ai fini dell'ammissibilità del ricorso; ciò nell'ambito di una lettura non meramente formalistica delle doglianze proposte che impone la valutazione della rubrica dei motivi articolati nell'ambito delle argomentazioni complessivamente proposte, di cui si è dato conto innanzi, consentendo alla Corte di esercitare il proprio sindacato con riferimento al vizio rilevato, e, prima ancora, garantendo il rispetto delle regole processuali.

La ricorrente ha, poi, redatto il ricorso in conformità al principio di specificità, dovendo superarsi anche le ulteriori eccezioni di inammissibilità relative alla violazione dell'art. 360 bis c.p.c., con particolare riguardo alla deducibilità dei costi di manutenzione su beni di terzi, ed alla violazione dell'art. 366 c.p.c. per l'indistinto assemblaggio degli atti di causa.

La ricorrente, infatti, ha puntualmente esaminato la questione della deducibilità dei costi relativi alla manutenzione straordinaria dell'immobile in locazione proponendo argomentazioni anche ulteriori rispetto alla questione astrattamente già esaminata in precedenti giurisprudenziali della Corte, alla luce delle dedotte violazioni relative ai canoni di interpretazione del contratto richiamato ed al periodo di ammortamento da prendere in considerazione secondo i criteri indicati.

Infine, l'Agenzia delle Entrate riportando nel ricorso lo stralcio dell'avviso di accertamento, della sentenza di primo grado e di quella

di secondo grado, per quanto di interesse, ha compiutamente osservato il disposto dell'art. 366, primo comma, n. 6 c.p.c., secondo la pronuncia della Corte a Sezioni Unite, 18/3/2022, n. 8950. Ed infatti, se non vi è un obbligo di integrale trascrizione degli atti, essendo sufficiente la puntuale indicazione del contenuto e la segnalazione della loro presenza nel fascicolo di merito, non per questo l'aver riportato stralci degli atti essenziali, in maniera logica e puntuale rispetto alle argomentazioni proposte, può condurre alla pronuncia di inammissibilità del ricorso, come invece richiesto.

Tale interpretazione è coerente con la giurisprudenza della Corte Edu (in particolare, sent. Succi et al.c. Italia del 28 ottobre 2021, che ha ribadito la necessità di evitare che il rispetto del requisito formale incida negativamente sulla sostanza del diritto conteso.

5.2. Le eccezioni di inammissibilità, dunque, devono essere disattese.

6. Venendo al ricorso, il primo motivo è fondato.

6.1. La questione concerne la percentuale di indeducibilità del costo relativo all'acquisto di un terreno da parte di una società di leasing e concesso in godimento alla società contribuente, se cioè debba essere ricompresa in essa o meno anche la quota parte del terreno -acquistato per la costruzione di un fabbricato industriale- sulla quale non insiste l'immobile strumentale poiché ceduta all'ente comunale per la realizzazione di verde pubblico, in virtù di Convenzione urbanistica. Più precisamente, risulta controverso se, nella più ampia operazione commerciale innanzi descritta, il costo sostenuto dalla società contribuente o, più precisamente, per essa dalla società di leasing affinché l'Amministrazione comunale divenisse proprietaria dell'area standard, da destinare all'utilità collettiva, rilevi per la società utilizzatrice ai fini della deducibilità dei canoni da locazione finanziaria

da considerarsi o meno quali oneri di urbanizzazione e, quindi, fiscalmente assimilabili al costo di costruzione.

6.2. E' noto come il concetto dell'ammortamento quale regola di contabilità rifletta la natura del bene, nel senso che intanto si applica l'ammortamento in quanto il bene è deteriorabile o perde di valore nel corso della sua "vita utile". In via generale, i terreni non sono soggetti ad ammortamento perché non hanno una durata utile definita e non si deteriorano nel tempo; pertanto, nello stato patrimoniale i terreni sono registrati come immobilizzazioni ed il loro valore rimane invariato nel tempo, mentre non hanno alcun rilievo nel conto economico perché non sono soggetti ad ammortamento e cioè a spesa annuale correlata al deperimento o al consumo e proprio la mancanza di ammortamento conduce alla non deducibilità del loro costo dal reddito imponibile dell'azienda (Cass. sez. 5, 7/4/2022, n. 11336).

Per tale motivo il costo dei fabbricati strumentali è assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza.

6.3. Il costo del terreno è, dunque, indeducibile non rientrando tra i beni ammortizzabili ai sensi dell'art. 2426 cod. civ. che, con riferimento ai criteri di valutazione dell'ammortamento, prevede che il costo delle immobilizzazioni, materiale ed immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione.

6.4. Se l'art. 102, comma 1 e comma 2, t.u.i.r. prevede i criteri temporali e quantitativi per procedere all'ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa, sulla nozione di bene ammortizzabile non ha inciso l'art. 36, commi 7, 7 bis e 8, del D.L. 223/2006, convertito dalla L. n. 248/2006 nella parte in cui ha disposto che ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili

il costo dei fabbricati strumentali debba essere assunto a decorrere dal periodo di imposta in corso al 4 luglio 2006 al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza poiché conferma la ratio sottesa al concetto di ammortamento riconosciuto cioè ai soli beni suscettibili di consumo e deterioramento, mentre i terreni sono suscettibili di una utilizzazione illimitata dal punto di vista temporale salvo eccezioni e proprio per questo non sono ammortizzabili.

Più precisamente, l'art. 36 del decreto-legge n. 223 del 2006, stabilisce al comma 7: «7. Ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili il costo complessivo dei fabbricati strumentali è assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza. Il costo da attribuire alle predette aree, ove non autonomamente acquistate in precedenza, è quantificato in misura pari al maggior valore tra quello esposto in bilancio nell'anno di acquisto e quello corrispondente al 20 per cento, e, per i fabbricati industriali, al 30 per cento del costo complessivo stesso. Per fabbricati industriali si intendono quelli destinati alla produzione o trasformazione di beni».

Al successivo comma 7-bis il citato art. 36 prevede quanto segue: «7-bis. Le disposizioni del comma 7 si applicano, con riguardo alla quota capitale dei canoni, anche ai fabbricati strumentali in locazione finanziaria. Per la determinazione dell'acconto dovuto ai sensi del comma 34 non si tiene conto della disposizione del periodo precedente».

Al comma 8 l'art. 36 stabilisce poi che «8. In deroga all'articolo 3, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente, le norme di cui ai precedenti commi 7 e 7-bis si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto

anche per le quote di ammortamento e i canoni di leasing relativi ai fabbricati acquistati o acquisiti a partire dai periodi d'imposta precedenti. In tal caso, ai fini della individuazione del maggior valore indicato al comma 7, si tiene conto del valore delle aree esposto nell'ultimo bilancio approvato prima della entrata in vigore della presente disposizione e del valore risultante applicando le percentuali di cui al comma 7 al costo complessivo del fabbricato, risultante dal medesimo bilancio, assunto al netto dei costi incrementativi capitalizzati e delle rivalutazioni effettuate. Per ciascun fabbricato il residuo valore ammortizzabile è pari alla quota di costo riferibile allo stesso al netto delle quote di ammortamento dedotte nei periodi d'imposta precedenti calcolate sul costo complessivo».

Le disposizioni richiamate, come previsto al comma 8 dello stesso art. 36, si applicano, dunque, a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006, anche per le quote di ammortamento relative ai fabbricati costruiti o acquistati nel corso dei periodi di imposta precedenti.

6.5. In definitiva, ai sensi della normativa citata, ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili, il costo dei fabbricati strumentali deve essere assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione, con la conseguenza che l'ammortamento del fabbricato strumentale è deducibile, mentre il valore del terreno non è ammortizzabile ed occorre distinguere tra il costo delle aree acquisite congiuntamente al fabbricato ed il costo delle aree acquistate autonomamente in epoca antecedente alla successiva costruzione del fabbricato. Analogo criterio di calcolo si applica ai fabbricati strumentali acquisiti in leasing, limitatamente alla quota capitale del canone dovendo ritenersi l'equivalenza tra acquisto in leasing ed acquisto in proprietà (cfr. per il generale inquadramento, Cass. sez. 5, 5/12/2019,

n. 31781, Cass., sez. 5, 17/4/2023, n. 10147, Cass. sez. 5, 20/7/2023, n.21820, Cass. sez. 5, 7/8/2025, n. 22822).

6.6. Nel caso di specie, la Commissione Tributaria Regionale non ha fatto corretta applicazione delle disposizioni normative innanzi citate e dei principi di natura contabile in tema di beni della società e di formazione del reddito d'impresa con particolare riguardo alla determinazione delle sue componenti negative.

Dall'operazione commerciale, come sopra ricostruita, si evince che la società di leasing ha acquistato il terreno destinato alla realizzazione di un fabbricato industriale strumentale all'attività della società utilizzatrice e lo ha concesso in godimento alla società contribuente con un contratto di leasing traslativo. Dalla Convenzione per l'attuazione del piano di lottizzazione del 22/11/2001, richiamata dalle parti, e dal successivo contratto di acquisto del 29/11/2001, che alla prima fa riferimento, risulta che la porzione dell'area destinata a standard urbanistici era stata ceduta al Comune nell'ambito delle obbligazioni correlate alla lottizzazione direttamente dal proprietario e che la società di leasing, che poi ha effettuato l'acquisto su indicazione dell'utilizzatrice e che le ha concesso il bene in godimento, prendeva atto delle obbligazioni correlate alla convenzione, così come la società utilizzatrice.

In sostanza, la parte di terreno destinata alle opere di urbanizzazione, come stabilito in Convenzione, e quindi la cessione di essa a tal fine all'Ente, era condizione essenziale per la concessione del permesso ad edificare sul fondo in questione e non può essere disgiunta dal terreno nella sua interezza ai fini dell'applicazione dell'art. 36 d.l. 223/2006.

Per un verso, non è consentito attraverso il meccanismo posto in essere dalle parti rendere ammortizzabile una quota parte del terreno solo perché diversamente destinata, peraltro in assenza di un criterio normativo predeterminato per stabilire il costo della porzione facente

parte dell'unità considerata. Per altro verso, anche alla luce della circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/2007 che conforta la lettura del dato normativo di riferimento, a voler considerare il costo in questione come oneri di urbanizzazione perché parte del terreno è stata destinata alla realizzazione di opere di urbanizzazione, la disciplina di cui all'art. 37, comma 8, del d.l. 223/2026 prevede che il costo complessivo (area e fabbricato) su cui applicare le percentuali previste dalla norma deve essere assunto al netto dei costi incrementativi capitalizzati sostenuti per rendere pienamente funzionale il bene, e al netto delle rivalutazioni effettuate -riferibili esclusivamente al valore del fabbricato e non anche a quello dell'area; nella stessa disciplina rientrano gli oneri di urbanizzazione che dovranno essere decurtati dal costo complessivo relativo all'area e al fabbricato sul quale applicare le percentuali previste forfettarie dalla norma.

La censura è, dunque, fondata.

7. Il secondo motivo di ricorso relativo alla indeducibilità dei costi sostenuti per l'esecuzione di opere di manutenzione straordinaria su beni di terzi ed in particolare sull'immobile condotto in locazione, è infondato.

La Commissione Tributaria Regionale ha ritenuto che gli interventi di manutenzione straordinaria compiuti dalla società contribuente in relazione al bene oggetto di locazione sono ammortizzabili e ciò a prescindere dalla proprietà del bene, considerata l'inerenza degli stessi rispetto all'attività imprenditoriale svolta, trattandosi di interventi posti a carico della conduttrice in virtù delle pattuizioni stipulate tra le parti finalizzate all'esercizio dell'attività imprenditoriale, in particolare di interventi "volti all'ampliamento, ammodernamento o miglioramento degli elementi strutturali di un'immobilizzazione che si traducono in un aumento significativo e misurabile di capacità, produttività e sicurezza o vita utile del bene sì che se ne può affermare l'inerenza".

7.1. La censura sollevata dall'Agenzia secondo cui la Commissione Tributaria Regionale non avrebbe verificato l'inerenza delle spese all'attività di impresa della contribuente è priva di fondamento, risultando genericamente volta a censurare nel merito la decisione impugnata.

E' vero, infatti, che in tema di imposte dei redditi e di IVA, l'inerenza di un costo, sostenuto nell'esercizio dell'attività di impresa, comporta una valutazione qualitativa e non di tipo utilitaristico o quantitativo, per cui nemmeno deve ritenersi rilevante che l'immobile sia di proprietà di terzi.

Il contribuente è tenuto a provare i fatti costitutivi del costo ed a documentarli e, quindi, a provare l'esistenza ed alla natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, ponendoli in correlazione all'attività imprenditoriale svolta, mentre l'Amministrazione finanziaria, ove ritenga gli elementi dedotti dal contribuente mancanti, insufficienti od inadeguati ovvero riscontri ulteriori circostanze di fatto tali da inficiare la validità e/o la rilevanza di quelli allegati a fondamento dell'imputazione del costo alla determinazione del reddito, può contestare la valutazione di inerenza (Cass. sez. 5, 18/01/2025, n. 1239; Cass. 7691/2022, Cass. 1181/2019).

7.2. Nel caso di specie la ricorrente non ha contestato specificamente l'omesso adempimento dell'onere della prova a carico del contribuente, né le ragioni esposte dalla Commissione Tributaria Regionale a fondamento del ritenuto giudizio di inerenza, non essendo stati evidenziati elementi dai quali desumere la carenza del collegamento tra la spesa sostenuta e l'attività di impresa svolta né almeno rilevati indici sintomatici di detta carenza, quali l'incongruenza, l'antieconomicità o l'irrilevanza e l'impertinenza della spesa stessa per i fini di interesse del soggetto economico verificato e, più in generale,

evidenziando l'inattendibilità della condotta del contribuente (Cass. sez. 5, 30/5/2018, n. 13588, Cass. 15/11/2022, n. 33568), non essendo sufficiente, come detto, rilevare che l'immobile sia di proprietà di terzi.

7.3. Quanto poi alla dedotta erroneità nella interpretazione delle clausole di cui agli artt. 8 e 12 del contratto e, quindi, degli artt. 1576,1609 e 1621 cod. civ., deve evidenziarsi come la doglianza sia essenzialmente volta ad una inammissibile rivalutazione nel merito delle pattuizioni sottoscritte dalle parti e, quindi, del complessivo assetto degli interessi regolamentati nel contratto di locazione.

Secondo l'orientamento di questo Corte (si veda da ultimo Cass. sez.3, 8/01/2025, n. 353), l'interpretazione del contratto è riservata al giudice di merito ed è censurabile in sede di legittimità unicamente nei limiti consentiti dall'art. 360, n. 5, cod. proc. civ., ovvero per violazione dei canoni di ermeneutica contrattuale, la quale deve dedursi con la specifica indicazione nel ricorso per cassazione del modo in cui il ragionamento del giudice si sia discostato dai suddetti canoni, traducendosi, in caso contrario, la ricostruzione del contenuto della volontà delle parti nella mera proposta di un'interpretazione diversa da quella censurata, come tale inammissibile in sede di legittimità.

Nel caso di specie, la Commissione Tributaria Regionale ha rilevato, aggiungendo un'ulteriore argomentazione rispetto alla già ritenuta inerenza, come gli interventi eseguiti fossero comunque riconducibili alla volontà delle parti che nelle pattuizioni private avevano previsto opere straordinarie da eseguirsi a cura e spese della conduttrice finalizzate all'esercizio dell'attività imprenditoriale.

Con riferimento al vizio denunciato e, quindi al profilo della violazione di legge richiamata non emergono elementi dai quali desumere la non corretta applicazione dei criteri legali di interpretazione del contratto, dal momento che la censura relativa ad una pretesa illegittima

interpretazione dell'art. 8, che l'Agenzia, secondo l'interpretazione conforme all'intenzione dei contraenti, vorrebbe riferito ad opere necessarie all'avvio dell'attività, risulta priva di fondamento argomentativo proprio laddove nella richiamata norma è inserito l'inciso "al fine di poter esercitare l'attività", suscettibile di diverso apprezzamento non necessariamente correlato all'inizio dell'attività impresa, bensì anche al proficuo svolgimento della stessa. Allo stesso modo la doglianza rivolta all'applicazione dell'art. 12, che ripartisce gli interventi tra conduttrice e locatrice, risulta rinviare ad una carenza probatoria che esula dalla presente disamina attesa l'insussistente censura adeguatamente argomentata al riguardo. Quanto poi al riferimento all'art. 13, che la Commissione Tributaria Regionale avrebbe omesso di considerare, deve ritenersi che la disposizione a nulla rileva ai fini del riconoscimento dell'inerenza delle spese per l'attività di impresa, regolamentando invece tra le parti del contratto, quale disposizione di chiusura, le rispettive ragioni di debito/credito nel caso di interventi sull'immobile.

Il secondo motivo è, dunque, infondato.

8. Il terzo motivo di ricorso relativo alla violazione e/o alla falsa applicazione dell'art. 108 T.U.I.R. e dell'art. 2697 c.c., in riferimento all'erronea individuazione del periodo di ammortamento relativamente alle spese di manutenzione dell'immobile, stante il principio OIC 24, è infondato.

8.1. La Commissione Tributaria Regionale al riguardo ha affermato che correttamente la società contribuente si è avvalsa dell'art. 108, terzo comma, del d.P.R. 917/1986, che prevede l'ammortamento in quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute le spese e nei quattro successivi.

La censura attiene al fatto che, laddove riconosciuta la deducibilità delle spese per la manutenzione dell'immobile locale, la Commissione

Tributaria Regionale avrebbe dovuto verificare la corretta imputazione della quota deducibile temperando il disposto di cui all'art. 108 t.u.i.r. con il principio contabile OIC 24, in base al quale l'ammortamento dei costi per migliorie su beni presi in locazione non aventi autonoma funzionalità si effettua nel periodo minore tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo della locazione.

8.2. Come è noto, con la Legge n. 116 del 2014 è stato riconosciuto formalmente all'Organismo Italiano di Contabilità il compito di creare uno standard setter contabile nazionale, definendo i principi contabili applicabili.

I principi contabili si pongono come applicativi del criterio legale, nei limiti della loro utilizzabilità riconosciuta anche nella relazione al d.lgs. n. 139/2015, ove si legge che «ai principi contabili nazionali occorrerà fare riferimento per quanto riguarda la necessaria declinazione pratica, ivi compresa la descrizione delle possibili casistiche, di norme di carattere generale che, per loro intrinseca natura e finalità (quali ad esempio quelle relative ai principi della rilevanza e della sostanza economica), recano criteri generali e non una descrizione di dettaglio che, inevitabilmente, non potrebbe essere esaustiva delle diverse fattispecie e dei fatti gestionali a cui sono rivolte» (Cass. sez. 5, 28/4/2025, n. 11192).

Di talché, anche a voler richiamare i predetti principi in epoca antecedente, trattandosi di accertamento relativo all'anno di imposta 2011, deve rilevarsi che la censura non coglie nel segno.

8.3. La Commissione Tributaria Regionale ha ritenuto, sia pur in maniera sintetica, che la società contribuente abbia correttamente applicato l'art. 108 TUIR prevedendo l'ammortamento delle spese in quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi.

8.4. L'art. 108 t.u.i.r. va letto in combinato disposto con l'art. 2426, primo comma, n. 2 c.c., il quale prevede per le immobilizzazioni materiali ed immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, che il costo debba essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione.

Il principio contabile OIC 24, appendice A.22, richiamato dalla ricorrente, prevede che i costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni non dell'impresa (anche in leasing) sono capitalizzabili ed iscrivibili tra le «altre» immobilizzazioni immateriali se le migliorie e le spese incrementative non sono separabili dai beni stessi (ossia non possono avere una loro autonoma funzionalità); altrimenti sono iscrivibili tra le «immobilizzazioni materiali» nella specifica voce di appartenenza.

8.5. L'ammortamento di tali costi, secondo parte ricorrente, si effettua nel periodo minore tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo della locazione e la Commissione Tributaria Regionale, stabilendo la correttezza della deducibilità in cinque anni a mente dell'art. 108 t.u.i.r., non avrebbe contemperato quest'ultima disposizione con l'anzidetto principio contabile.

In effetti, però, la ricorrente non precisa su quali elementi fondi l'erroneità della decisione della Commissione che ha ritenuto di frazionare in un quinquennio l'ammortamento di detti costi, non ha, cioè, puntualmente censurato come errata l'individuazione di detto periodo, esponendone le ragioni, rispetto a quello che ritiene desumersi dal principio OIC 24 e non ha precisato quale sarebbe stata la corretta decisione in caso di applicazione di detto principio, né ha rivolto le sue argomentazioni censorie avverso la cripticità o l'ambiguità della decisione resa sul punto nella sentenza impugnata che, nell'affermare la corretta applicazione dell'art. 108 t.u.i.r. e prevedendo l'imputazione dei costi di ammortamento al primo anno di esercizio ed ai successivi

quattro, ha comunque fatto applicazione dei criteri in tema di deducibilità di spese relative ad una pluralità di esercizi per l'utilizzo nel corso degli anni del bene medesimo.

9. In definitiva il primo motivo va accolto ed il secondo ed il terzo motivo vanno rigettati, con conseguente cassazione della sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia per nuovo esame alla luce dei principi innanzi espressi in ordine alla indeducibilità del costo relativo al terreno sul quale è stato realizzato il fabbricato industriale strumentale all'attività di impresa, oltre che per la regolamentazione delle spese anche del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso e, rigettati il secondo ed il terzo motivo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto, rinviando alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia anche per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale dell'8 gennaio 2026.

Il Presidente
Federico Lume