

CORTE DI CASSAZIONE  
Ordinanza 9 marzo 2022, n. 7691

Rilevato che

- in controversia relativa ad impugnazione di un avviso di accertamento con cui l'Agenzia delle entrate, ritenendo violati i principi di inerenza, competenza e certezza in relazione a componenti negativi dedotti dal contribuente A. M., accertava a carico di quest'ultimo maggiori imposte dirette (IRPEF), IRAP, contributi previdenziali ed IVA, con la sentenza in epigrafe indicata la CTR accoglieva solo parzialmente l'appello dell'Agenzia delle Entrate, ritenendo indeducibili la spesa di euro 2.002,75 per difetto di competenza e la quota di ammortamento di un motorino per euro 377,84;
- avverso tale statuizione l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo, cui l'intimato replica con controricorso;
- sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi del novellato art. 380 bis cod. proc. civ., risulta regolarmente costituito il contraddittorio;

Considerato che

1. Con l'unico motivo di impugnazione l'Agenzia delle entrate deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 109 del d.P.R. n. 917 del 1986 (Tuir), dell'art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, nonché degli artt. 2697, 1575, 1576 e 1577 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., censurando la statuizione d'appello per avere la CTR erroneamente ritenuto la deduzione dal reddito del contribuente e la detrazione ai fini IVA delle spese di manutenzione straordinaria da quelle sostenute sugli immobili condotti in locazione.
2. Il motivo è infondato.
3. In tema di deducibilità spese straordinarie sostenute dal conduttore su immobili di proprietà del locatore, per questa Corte 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 (Cass., Sez. U, 11 maggio 2018, n. 11533; Cass., sez. 5<sup>^</sup>, 27 marzo 2015, n. 6200). È sufficiente, dunque, che sia presente un nesso di causalità con l'attività di impresa professionale, ancorché potenziale o di prospettiva, e ciò anche qualora, per cause estranee al contribuente, la predetta attività non abbia potuto concretamente esercitarsi (Cass., sez. 5, 23 dicembre 2019, n. 34291; Cass., sez. 5, 22 novembre 2018, n. 30218). I medesimi principi sono stati espressi anche in materia di imposte dirette, affermandosi che la deducibilità dei costi di ristrutturazione di un locale non può essere subordinata al diritto di proprietà dell'immobile, essendo sufficiente che gli stessi siano sostenuti nell'esercizio dell'impresa, al fine della realizzazione del miglior esercizio dell'attività imprenditoriale e dell'aumento della redditività della stessa, e che, ovviamente, risultino dalla documentazione contabile (Cass., 17 giugno 2011, n. 13327; anche Cass., sez. 5, 30 luglio 2018, n. 20100). Del resto, le Sezioni unite di questa Corte (Cass., sez. un., n. 11533 e n. 11534 del 2018), pur adottando



una decisione nel settore dell'Iva, hanno fatto riferimento, in motivazione, alla "simmetrica questione della deduzione dei costi"). Peraltro, le quote di ammortamento delle aziende date in affitto o in usufrutto sono deducibili dal reddito dell'affittuario o dell'usufruttuario (cfr. Cass., sez. 5, 28 luglio 2020, n. 16180; per Cass., sez. 5, 5 aprile 2013, è consentito l'ammortamento per le spese sostenute dall'affittuario per la realizzazione di un impianto turistico su beni altrui, purché vi sia da parte dell'affittuario l'effettiva utilizzazione di essi, in funzione direttamente strumentale nell'esercizio dell'impresa). Inoltre, per questa Corte, i costi di ristrutturazione dell'immobile condotto in locazione possono essere iscritte nell'attivo ex art. 2426, primo comma, n. 5, cod. civ., 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 al fine di stabilire la quota di costo gravante su ciascun esercizio (Cass., sez. , 14 marzo 2018, n. 6288).

4. Orbene, il giudice d'appello, sul punto, ha ritenuto evidente l'inerenza delle spese "visto che l'immobile è adibito allo svolgimento dell'attività aziendale", con sindacato in punto di fatto che non è stato censurato.

5. Al riguardo, va altresì rilevato che il motivo, là dove censura la statuizione d'appello per erronea valutazione della documentazione prodotta dal contribuente è comunque inammissibile in quanto mira ad ottenere una nuova valutazione del merito degli elementi di causa in contrasto con il consolidato orientamento di questa Corte secondo cui «È inammissibile il ricorso per cassazione con cui si deduca, apparentemente, una violazione di norme di legge mirando, 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" (Cass. Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 8758 del 04/04/2017; Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 18721 del 13/07/2018).

6. Ugualmente inammissibile è, poi, la dedotta violazione delle norme che regolano la ripartizione dell'onere probatorio posto che con la censura la ricorrente in effetti non lamenta una illegittima inversione di quell'onere ma che la CTR aveva erroneamente valutato la documentazione prodotta dal contribuente, che, a dire della ricorrente, «non era affatto sufficiente, né idonea a suffragare determinazioni diverse da quelle espresse nell'atto impositivo» (ricorso, pag. 25).

7. Conclusivamente, quindi, il ricorso va rigettato e la ricorrente condannata al pagamento delle spese processuali nella misura liquidata in dispositivo, mentre non sussistono i presupposti di applicabilità del risarcimento del danno da responsabilità aggravata, ex art. 96, terzo comma, c.p.c., invocato dal controricorrente (Cass., Sez. U., n. 9912 del 2018; Cass. n. 27646 del 2018).

8. Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13, comma 1 -quater, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 (Cass., Sez. 6 - L, Ordinanza n. 1778 del 29/01/2016, Rv. 638714).

P.Q.M.



rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore del controricorrente, delle spese del presente giudizio di legittimità, che liquida in euro 4.100,00 per compensi ed euro 200,00 per esborsi, oltre al rimborso delle spese forfetarie nella misura del 15 per cento dei compensi ed agli accessori di legge.

