

Rapporto tra **accertamento con adesione** e accertamento **integrativo**

Abrogata la disciplina delle **società "in perdita sistematica"**, ma soltanto dal 2022

Limite alla **rivalutazione** in caso di beni con costo fiscale superiore al valore contabile

Regime fiscale della **cessione dell'azienda** affittata, ereditata o donata

### **Superbonus:**

- l'Agenzia delle entrate consolida chiarimenti e risposte in un **vademecum** unitario
- **conseguenze sanzionatorie** amministrative e penali

Applicazione della ritenuta del 30% a compensi pagati a **professionisti non residenti**

Misure di contrasto ai fenomeni di doppia deduzione derivanti da casi di **dual residence**

Giurisprudenza tributaria

**PNRR**  
*Italia*

 **Wolters Kluwer**

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)  
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano  
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/2/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

**Rivista settimanale - Anno XLVI**

ISSN 1124-9307



9 771124 930009

Cod. 256986

Euro 14,00

SCARICA  
GRATIS LA APP



edicola professionale

## Approfondimento

### Accertamento

<b>Il rapporto tra accertamento con adesione e accertamento integrativo</b> di Saverio Capolupo .....	2907
--	------

### Redditi di impresa

<b>Abrogata la disciplina delle società "in perdita sistematica", ma soltanto dal 2022</b> di Gianfranco Ferranti .....	2917
--	------

<b>Il limite alla rivalutazione nel caso di beni con costo fiscale superiore al valore contabile</b> di Luca Gaiani .....	2924
--	------

### Redditi diversi

<b>Regime fiscale della cessione dell'azienda affittata, ereditata o donata</b> di Luciano Sorgato .....	2929
---	------

### Agevolazioni

<b>Bonus edilizi: l'Agenzia delle entrate consolida chiarimenti e risposte in un vademecum unitario</b> di Matteo Balzanelli e Giovanni Valcarenghi .....	2935
--	------

### Sanzioni

<b>Superbonus: conseguenze sanzionatorie amministrative e penali</b> di Elisa Manoni .....	2941
---	------

### Fiscalità internazionale

<b>Applicazione della ritenuta del 30% a compensi pagati a professionisti non residenti</b> di Ennio Vial .....	2950
--	------

<b>Le misure di contrasto ai fenomeni di doppia deduzione derivanti da casi di dual residence</b> di Gianmaria Leoni e Emma Ferrara .....	2958
--	------

## Giurisprudenza

<b>Redditi d'impresa in Italia anche se la società estera non ha stabile organizzazione</b> (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Cirillo, Est. Napolitano - Ord. n. 19862 del 20 aprile 2022, dep. il 20 giugno 2022) di Simone Furian e Fabio Gallio .....	2965
---	------

<b>Spese incrementative su beni di terzi: ai fini dell'ammortamento non rileva il periodo di rinnovo contrattuale</b> (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Sorrentino, Est. Giudicepietro - Ord. n. 19920 del 17 maggio 2022, dep. il 21 giugno 2022) di Antonio Borghetti .....	2970
--	------

<b>Deducibile la sponsorizzazione all'ASD anche se lo sponsor opera in un diverso settore</b> (CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Di Marzio, Est. Delli Priscoli - Ord. n. 20560 del 24 maggio 2022, dep. il 27 giugno 2022) di Alessandro Borgoglio .....	2976
---	------

## Spese incrementative su beni di terzi: ai fini dell'ammortamento non rileva il periodo di rinnovo contrattuale

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Sorrentino, Est. Giudicepietro - Ord. n. 19920 del 17 maggio 2022, dep. il 21 giugno 2022)

**Redditi di impresa - Ammortamento - Migliorie su immobili di terzi condotti in locazione - Capitalizzazione e ammortamento lungo la durata contrattuale residua - Periodo di rinnovo del contratto - Ir-rilevanza**

*Le migliorie su immobili di terzi condotti in locazione devono essere capitalizzate ed ammortizzate lungo la durata contrattuale residua senza tener conto dell'eventuale periodo di rinnovo del contratto. La scelta circa l'orizzonte temporale nel quale ammortizzare dette spese compete al contribuente che deve - in assenza di tipizzazioni normative - rifarsi ai principi contabili e da questi, in ossequio al principio di derivazione rafforzata, determinare l'ammontare che avrà rilievo anche dal punto di vista fiscale. Non sussiste, pertanto, alcun automatismo volto ad imporre la considerazione del periodo di rinnovo sessennale.*  
(Oggetto della controversia: avviso di accertamento IRES e IRAP, anni 2004-2005)

### Fatto

Rilevato che:

1. E. S.r.l. ricorre con tre motivi contro l'Agenzia delle entrate, che è rimasta intimata, avverso la sentenza n.131/18/13, pronunciata in data 11/11/2013, depositata in data 4/12/2013 e non notificata, con la quale la Commissione tributaria regionale della Lombardia ha accolto l'appello dell'Ufficio, in controversia avente ad oggetto l'impugnativa dell'avviso di accertamento ai fini IRES ed IRAP per gli anni di imposta 2004 e 2005.

2. Con la sentenza impugnata, la C.T.R. riteneva che fosse fondato l'assunto dell'Ufficio, secondo cui i costi per la manutenzione straordinaria degli immobili locati dovessero essere ammortizzati dal locatario in dodici anni, cioè per il periodo di durata della locazione, comprensivo del primo rinnovo.

Ciò in quanto la C.T.R. rilevava che la previsione pattizia della rinuncia da parte del locatore al recesso alla prima scadenza, riscontrata in alcuni contratti, e la considerazione del carattere residuale delle ipotesi di recesso previste dall'art. 29 Legge n. 392/1978, quando il locatore, come nel caso di specie, è una società, portavano a ritenere che la rinnovazione alla prima scadenza fosse sostanzialmente dipendente dalla volontà del conduttore.

Dunque, l'interpretazione dell'Ufficio non risultava in contrasto con i principi contabili.

Il ricorso è stato fissato per la camera di consiglio del 17 maggio 2022, ai sensi degli artt. 375, ultimo comma, e 380-bis1, cod. proc. civ., il primo come modificato ed il secondo introdotto dal D.L. 31.08.2016, n.168, conv. in Legge 25 ottobre 2016, n. 197.

La ricorrente ha depositato memoria.

### Considerato che:

1.1. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 27 e ss. Legge 27 luglio 1978 n. 392, 2426 e 2697 cod. civ., in relazione all'art. 360 primo comma, n. 3, cod. proc. civ.

Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 57 D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.

Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione dei principi contabili (n. 16 CNDC e CNR, n. 24 OIC, n. 38 IAS), della circolare n. 73/E/430, della risoluzione n. 400 del 27/12/1983 Ministero delle Finanze della circolare n. 108/E del 3/5/1996, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.

La ricorrente contesta alla C.T.R. di aver ritenuto erroneamente che fosse corretto l'assunto dell'Amministrazione finanziaria, secondo cui il periodo di ammortamento (vita utile dell'immobilizzazione) delle spese di manutenzione straordinaria e migliorie, apportate dal conduttore sugli immobili locati, fosse in misura pari alla durata del contratto, da intendersi comprensiva del primo rinnovo (12 anni).

Ciò in quanto la C.T.R., in violazione dei principi contabili e delle norme civilistiche richiamate, aveva ritenuto che la previsione pattizia della rinuncia da parte del locatore al recesso alla prima scadenza, riscontrata in alcuni contratti, e la considerazione del carattere residuale delle ipotesi di recesso previste dall'art. 29 Legge n. 392/1978, quando il lo-

catore, come nel caso di specie, è una società, portavano a ritenere che la rinnovazione alla prima scadenza fosse sostanzialmente dipendente dalla volontà del conduttore.

Invero, la C.T.R. aveva rilevato che, da un punto di vista civilistico, l'ammortamento si doveva effettuare nel periodo minore tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo della locazione, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo se dipendente dal conduttore.

2. Preliminarmente, in relazione al secondo motivo, logicamente prioritario, deve rilevarsi che l'Agenzia delle entrate non è incorsa in alcuna violazione del divieto di *ius novorum* in appello, poiché, come ritenuto dalla C.T.R., l'esame del contenuto dei contratti di locazione costituisce l'elemento indispensabile, da cui muovono le contestazioni dell'Amministrazione e le stesse difese della contribuente.

Dunque, il secondo motivo è infondato e deve essere rigettato.

3. Il primo ed il terzo motivo, da esaminarsi congiuntamente perché connessi, sono invece fondati e vanno accolti, con la precisazione preliminare, limitatamente alle circolari, che esse sono atti interni della PA "destinati ad indirizzare e disciplinare in modo uniforme l'attività degli organi inferiori e, quindi, hanno natura non normativa, ma di atti amministrativi, sicché la loro violazione non è denunciabile in cassazione ai sensi dell'art. 360, n. 3, c.p.c." (Cass. n.16644/2015).

Secondo la tesi dell'Agenzia delle entrate, condivisa dalla C.T.R., ai fini della determinazione delle quote di ammortamento delle spese di impianto e di manutenzione straordinaria, il periodo di rinnovo del contratto di locazione andava computato, ottenendo così una durata più ampia e di conseguenza una quota annua di ammortamento minore. In particolare, nel caso di specie, secondo il giudice di appello, i contratti di locazione interessati erano ragionevolmente destinati al rinnovo previsto dall'art. 29, Legge 27.7.1978, n. 392, o perché il locatore aveva rinunciato al diniego di rinnovo alla prima scadenza, o perché le condizioni oggettive della locazione facevano presumere che non potessero operare i tassativi limiti al rinnovo previsti dall'art. 29, Legge n. 392/1978.

Tuttavia, l'art. 108 T.U.I.R., al terzo comma prevede che le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio. In particolare, le spese di manutenzione straordinaria e migliorie sono capitalizzabili ed iscrivibili nella voce "Altre immobilizzazioni immateriali" dello stato patrimoniale, qualora non siano separabili dai beni stessi. I costi di cui trattasi non possono essere considerati deducibili integralmente nell'esercizio in cui sono stati sostenuti, ma, come si è detto, rilevano quali costi ad utilizzazione pluriennale, ai sensi del terzo comma dell'art. 108, del T.U.I.R. nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio. Secondo i principi contabili, l'ammortamento si effettua nel periodo minore tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo della locazione, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo se dipendente dal conduttore; cioè le spese in questione, secondo un principio prudenziale, devono essere distribuite, al massimo, per tutta la durata della locazione, senza residui di sor-

ta oltre la durata della stessa, poiché, secondo i principi contabili, il valore residuo di un onere pluriennale deve essere sempre pari a zero. Nella fattispecie in esame, che riguarda i costi necessari all'apertura dei punti vendita in numerosi immobili detenuti in locazione, risulta pacifico che la società locataria avesse correttamente iscritto a bilancio tali spese. Successivamente, la società ha commisurato la durata dell'utilità del bene al periodo di durata del contratto, senza considerare la possibilità del rinnovo alla scadenza, che evidentemente non considerava di certa verificazione al momento della definizione del piano di ammortamento. In tema di spese di manutenzione straordinaria dell'immobile condotto in locazione, questa Corte ha già affermato il principio, di portata generale, secondo cui "in presenza di un piano di ammortamento redatto in relazione alla durata contrattuale della locazione, deve tenersi conto soltanto della prima scadenza, e non anche del periodo di rinnovo, in quanto commisurata alla possibilità di utilizzazione delle opere in oggetto. Non è pertanto legittima la ripresa a tassazione da parte dell'Amministrazione finanziaria in ragione dell'assunto che la contribuente avrebbe dovuto viceversa considerare la rinnovazione automatica del contratto, e dunque la durata comprensiva del primo periodo di rinnovo" (vedi Cass. n. 6288 del 14/3/2018, che richiama Cass. n. 382 del 13/1/2016).

Tale interpretazione è in linea con i principi contabili (OIC nn. 16 e 24) richiamati dalla ricorrente; in particolare, deve osservarsi che il principio contabile n. 24, par. 76, prevede, per l'ipotesi delle immobilizzazioni materiali o migliorie su beni, che "l'ammortamento dei costi per migliorie dei beni di terzi si effettua nel periodo minore tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo della locazione, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo, se dipendente dal conduttore".

Ne consegue che deve ritenersi corretta la distribuzione di tali costi per un periodo pari al contratto di locazione secondo la sua durata ordinaria, restando irrilevante il suo eventuale, sebbene possibile o anche probabile, prolungamento.

Non può dunque, ritenersi contestabile la scelta della società, per il solo fatto che, usando della discrezionalità tecnica che i principi summenzionati le riconoscono, abbia dedotto le spese per migliorie su beni di terzi in relazione alla durata contrattuale della locazione, facendo riferimento al periodo residuo della locazione, ma senza tener conto della possibilità di rinnovo riconosciuta al conduttore.

Pertanto il primo e terzo motivo di ricorso vanno accolti, la sentenza impugnata va cassata, con rinvio alla C.T.R. della Lombardia, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

#### P.Q.M.

La Corte accoglie il primo e terzo motivo di ricorso, rigetta il secondo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla C.T.R. della Lombardia, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

## Commento

di Antonio Borghetti (\*)

L'ordinanza della Corte di cassazione n. 19920 del 21 giugno 2022 esamina il trattamento fiscale delle migliorie su beni di terzi, in particolare, apportate a beni immobili condotti giusto contratto di locazione commerciale, tipizzato e disciplinato dalla Legge 27 luglio 1978, n. 392 agli artt. 27 e ss.

L'approccio, necessariamente interdisciplinare, non può che muovere - anche per la rilevanza che essi hanno e di cui si darà contezza nel seguito - dalla trattazione del trattamento civilistico e contabile da attribuire alle migliorie aventi carattere durevole e non rimovibile che il conduttore apporta, sostenendo i correlativi oneri, all'immobile *medio tempore* detenuto. Si esamineranno poi, anche alla luce del principio di derivazione - oggi rafforzata anche per i soggetti OIC *adopters* di più rilevanti dimensioni - del reddito imponibile dal risultato economico, gli aspetti fiscali e le recenti evoluzioni cui è pervenuta la giurisprudenza *in subiecta materia*, anche di legittimità.

Ebbene, sotto il primo profilo di disamina, dal punto di vista civilistico, la capitalizzazione di detti costi non è scelta avente carattere discrezionale, trovando specifica appostazione in bilancio nell'attivo immobilizzato e segnatamente alla voce B.I.7. (Altre).

L'OIC 24, disciplinante il trattamento contabile (1) da riservare alle immobilizzazioni immateriali, al punto 76, prevede che "L'ammortamento dei costi per migliorie dei beni di terzi si effettua nel periodo minore tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo della locazione, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo, se dipendente dal conduttore". Viene quindi in rilievo il doveroso richiamo alle condizioni contrattuali pattuite tra le parti in ordine, in particolare, a come le medesime hanno inteso disciplinare il rinnovo contrattuale alla prima scadenza.

Prima ancora, occorre esaminare la portata di tali interventi sui beni in locazione o *leasing*, al

fine di collocarli tra le immobilizzazioni materiali o immateriali: ebbene, "se le migliorie e le spese incrementative non sono separabili dai beni stessi (ossia non possono avere una loro autonoma funzionalità)" (2) allora esse vanno iscritte tra le immobilizzazioni immateriali. In ordine poi ai criteri valutativi, si ricorda che l'art. 2426 del Codice civile prevede che determinati costi, aventi utilità pluriennale, possano essere iscritti nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale e da qui sistematicamente ammortizzati.

Per quanto qui rileva, si anticipa che la logica che muove il legislatore civilistico ed i connessi principi tecnico-applicativi emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità nel trattamento "civilistico" delle spese incrementative su beni di terzi, è di per sé opposta a quella del legislatore tributario: le capitalizzazioni di costi sono infatti viste - in ossequio al principio di prudenza - con nemmeno mal celato sospetto, allorché si consideri solamente che per esse è anche necessario, ove presente, il consenso dell'organo di controllo alla loro iscrizione nell'attivo patrimoniale. La preoccupazione del legislatore è quella di evitare un annacquamento del patrimonio sociale svolto al fine di ridurre (o mitigare) le perdite di esercizio e da qui le tutele per i terzi e gli obblighi alla ricapitalizzazione.

Fa da contraltare, per quanto qui interessa, il principio di competenza che prevede l'imputazione a periodo di costi e di ricavi in relazione alla loro connessione con risultati annuali d'esercizio. Tale compito, come noto, è facilmente esercitabile per i costi od i ricavi a realizzo immediato, meno per quelli ad utilità/maturazione ripetuta o più lenta e, per quanto attiene ai componenti negativi riferiti a cespiti a fertilità ripetuta, la soluzione ormai consolidata è rappresentata dal processo di ammortamento.

Tale tecnica trova in ambito tributario definiti e precisi limiti per la più parte delle fattispecie pur constandosi, come si dirà *infra*, l'esistenza

(\*) Dottore commercialista e Consulente del lavoro in Trento.

(1) In punto vedasi anche A. Cortesi - C. Mancini - P. Tettamanzi, *Contabilità e bilancio*, 2011, II ed., IPSOA, pagg. 210-211 e A. Quagli, *Bilancio di esercizio e principi contabili*, Torino, 2010, pag. 126.

(2) Principio contabile OIC 24, punto A22. Il successivo pun-

to A23 prevede la totale cancellazione, con imputazione all'anno in cui si manifesta l'evento, in caso di cessazione del rapporto contrattuale che consente l'utilizzo del bene immobile. Distinto e diverso invece appare il caso delle manutenzioni straordinarie effettuate su beni di proprietà la cui disciplina, unitamente a quella per le manutenzioni ordinarie, si rinviene nell'OIC 16, punti 49-53.

di alcune aree grigie nelle quali la discrezionalità civilistica, tornerà ad avere rilievo anche in ambito tributario.

Diversamente dalle principali e più frequenti operazioni di ammortamento, disciplinate dagli artt. 102, 102-bis, 103 e 104 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, la disciplina delle migliorie su beni di terzi, *rectius*, delle spese relative a più esercizi non tipizzate (3), è collocata nel comma 1 dell'art. 108 del Testo Unico. La *ratio* del legislatore fiscale nell'ambito della generale disciplina degli ammortamenti è quella di evitare una eccessiva e non giustificata compressione dei periodi di ammortamento con logiche non connesse e quindi svincolate all'effettivo contributo dei cespiti all'attività aziendale. Ecco, quindi, che la scelta legislativa si fonda, generalmente, sulle predeterminazioni normative (4) vincolanti previste dal D.M. 31 dicembre 1988. L'esame dell'art. 108, comma 1, T.U.I.R. evidenzia invece che per questa particolare ed eterogenea categoria di componenti negativi (5) di reddito non si poteva prevedere - ed infatti non viene prevista - alcuna tipizzazione: né in

ordine alle fonti di produzione, né in ordine alla tempistica dell'ammortamento. Siamo infatti avanti ad una norma "di chiusura" la cui applicazione "scatta solo in assenza di regole specifiche da cui desumere che un costo può essere dedotto correntemente" (6).

La discrezionalità, lasciata in capo all'impresa, non poteva che essere fatto generatore di controversie sia in ordine 1) all'individuazione delle spese da capitalizzare ai sensi dell'art. 108, comma 1, T.U.I.R. che 2) in ordine ai termini temporali con i quali detti componenti debbono concorrere alla formazione del reddito d'impresa.

Per quanto attiene al primo aspetto, debbono oggi ritenersi superati gli orientamenti giurisprudenziali volti a privilegiare i criteri civilistici (7) di allocazione delle spese manutentive di carattere straordinario in luogo della valorizzazione del generale e non codificato (8) principio di inerenza (9).

Con riferimento ai criteri di ripartizione temporale, l'Amministrazione finanziaria (10) ha, dopo un iniziale attenzione rivolta esclusivamente

(3) Come invece lo sono, ad esempio, quelle dei commi 2 (spese di rappresentanza) e 3 (spese per studi e ricerche) dell'art. 108 del T.U.I.R.

(4) In punto, L. Tosi, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, pag. 174 ss. con riferimento alla predeterminazione dei costi e segnatamente degli ammortamenti (pag. 182).

(5) Si veda per autorevoli e più ampi commenti, si vedano F. Crovato, "Manutenzioni e migliorie su beni di terzi tra beni ammortizzabili e costi pluriennali", in *Rass. trib.*, 1994, pag. 1189 e M. Nussi, "Ammortamento dei beni immateriali e oneri pluriennali", in *Corr. Trib.*, n. 12/2007, pag. 973. Per una ricognizione delle problematiche connesse, A. Benazzi, "Le problematiche connesse alle spese incrementative su beni di terzi", in *Corr. Trib.*, n. 39/2002, pag. 3539 e G. Ferranti, "Spese relative a più esercizi: sindacabilità e costi sostenuti su beni di terzi", in *il fisco*, n. 28/2015, pag. 2715. Per quanto attiene alla detrazione dell'IVA, si rinvia a G. Committeri, "Detraibilità dell'IVA relativa alle spese di manutenzione straordinaria sui beni immobili di terzi", in *il fisco*, n. 5/2018, pag. 3335.

(6) R. Lupi, *Diritto tributario*, parte speciale, VII ed., Milano, pag. 171.

(7) Il riferimento è, per tutte, a Cass. 25 marzo 2011, n. 6936 che ha negato la deduzione delle manutenzioni straordinarie sostenute dal conduttore con queste motivazioni: "l'inerenza all'attività di impresa delle singole spese e dei costi affrontati, elemento indispensabile per ottenerne la deduzione ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, comma 5 (nel testo temporalmente applicabile alla fattispecie, ora art. 109 dello stesso D.P.R.), postula la correlazione tra la spesa o il costo sostenuti e l'esercizio effettivo dell'attività economica dell'imprenditore. È, cioè, necessario che il bene, sul quale sono effettuati gli interventi migliorativi, sia normalmente destinato dal contribuente all'esercizio di un'attività potenzialmente idonea a produrre utili. Ebbene, ad avviso della Corte, siffatta situazione non è ravvisabile nell'ipotesi - ricorrente nella specie - in cui

vengano in considerazione miglioramenti apportati all'immobile condotto in locazione dal contribuente, mediante spese di manutenzione straordinaria, atteso che, in tal caso, il beneficiario ultimo delle opere era - e rimane - esclusivamente il locatore (conf. Cass. 2939/06, sia pure con riferimento all'IVA). D'altro canto, va considerato, al riguardo, che i principi normativi che regolano il contratto di locazione (artt. 1576, 1609 e 1621 c.c.) prevedono che le riparazioni straordinarie rimangono a carico del locatore, sicché il conduttore ben può ottenerne, da quest'ultimo, il rimborso. In definitiva, dunque, non essendo il costo dei lavori straordinari di competenza della società conduttrice, lo stesso non può considerarsi deducibile dal reddito". Tale sentenza è da ritenersi superata dalla successiva Cass. 17 giugno 2011, n. 13327, maggiormente aderente ai canoni dell'inerenza in quanto, una volta verificato che (1) le spese sono state effettivamente sostenute dal conduttore e non sono contestate dall'Amministrazione finanziaria e che (2) esse sono strumentali, connesse ed opportune in quanto connesse all'attività aziendale, viene meno anche la necessità di indagare i profili civilistici e le pattuizioni contrattuali in ordine alla ripartizione di competenze locatore-locatario in relazione al soggetto realmente inciso dalle manutenzioni ordinarie e/o straordinarie.

(8) Sul punto, A. Fantozzi - F. Paparella, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, 2019, II ed., CEDAM, pag. 172; si veda anche G. Zizzo in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario - parte speciale*, 2010, CEDAM, VII ed., pag. 408, G. Gaffuri, *Diritto tributario*, IX ed., CEDAM, 2019, pagg. 422-424, F. Tesaro, *Istituzioni di diritto tributario*, VIII ed., UTET, pagg. 137-139, G. Marongiu - A. Marcheselli, *Lezioni di diritto tributario*, III ed., Torino, pagg. 213-215.

(9) Per una ricognizione di stampo monografico, O. Nocerino, *Il principio di inerenza nel reddito d'impresa*, CEDAM, 2020.

(10) Che qualifica dette spese "oneri pluriennali" e non "beni", vedasi la circolare 31 maggio 2005, n. 27/E e la risoluzione 27 dicembre 2005, n. 179/E: "dal punto di vista fiscale non pos-

all'ordinaria durata contrattuale (11), sovente espresso la necessità di considerare i periodi di rinnovo contrattuali (12), evidenziando tuttavia che tale automatismo scatta "sempre che i costi stessi svolgano la loro utilità anche nelle ulteriori annualità per le quali è prevista la rinnovabilità del contratto" (13). Anche l'Amministrazione, quindi, dà atto della necessaria indagine circa l'effettivo contributo all'attività di dette spese negli anni successivi al rinnovo. Indagine che, tuttavia, l'Amministrazione finanziaria nel caso *de quo* ha ommesso di affrontare allorché ha ritenuto di poter mettere in discussione la stessa discrezionalità esercitata dall'impresa sul trattamento dei costi, "limitandosi" ad una mera esegesi del contratto di locazione prevedente "sostanzialmente" l'esclusione del diniego al rinnovo contrattuale da parte del locatore alla prima scadenza.

La discrezionalità, tuttavia, non è completamente svincolata da lacci e laccioli: punto di partenza sono e rimangono le valutazioni rinvenibili nel bilancio, alle quali l'Amministrazione finanziaria non potrà che rifarsi (14) qualora correttamente adottate. Permane quindi, dal punto di vista fiscale, la soggezione alle scelte bilancistiche che sono a loro volta connesse (15) alla dipendenza (16) - o meno - del rinnovo contrattuale *ex art.* 28 della Legge 27 luglio 1978 dalle volontà del conduttore, noto essendo che sul primo rinnovo la normativa speciale in ma-

teria di locazioni prevede sì la rinnovazione automatica di sei anni in sei anni alla prima scadenza (art. 28), ma anche numerose e tipizzate facoltà di diniego da parte del locatore (art. 29): il rimando ai criteri civilistico-contabili è per queste spese trasparente (17). La norma, infatti, non prevede né un termine minimo, né un termine massimo, rinviando quindi ai principi generali ed alle norme contabili l'esatta individuazione del significato *case by case* da attribuire alla locuzione - *ex art.* 108, comma 1 - "nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio".

Con specifico riferimento all'asserita obbligatoria considerazione del periodo di rinnovo, la giurisprudenza ha segnato un'importante svolta con la pronuncia della Corte di cassazione del 13 gennaio 2016, n. 382 (18), nel cui solco argomentativo-motivazionale si muove la pronuncia in commento, la quale, preso atto delle scelte del legislatore (in particolare sulla non tipizzazione del periodo di ammortamento) (19) e valorizzata la discrezionalità tecnica - e non l'arbitrio - dell'impresa, precisa che questa debba però indicare e/o saper giustificare gli "specifici criteri" (20) utilizzati per il riparto temporale degli oneri pluriennali. Non è, peraltro, secondario osservare che in caso di cessazione anticipata del contratto così come in caso di mancato rinnovo alla scadenza, le eventuali quote di ammortamento non ancora dedotte debbano esse-

sono essere considerate 'beni' (della specie 'beni immateriali') cui si renda applicabile la disciplina degli ammortamenti e della deduzione extracontabile di cui rispettivamente agli artt. 103 e 109 del T.U.I.R. Le stesse costituiscono, invero, oneri pluriennali e più precisamente spese relativi a più esercizi di cui al comma 3 dell'art. 108".

(11) Il riferimento è alla nota del Ministero delle Finanze Direzione Imposte dirette 8 febbraio 1979, n. 543 la quale ritiene che i costi in commento "siano deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun periodo d'imposta e, comunque, ovviamente, non oltre il periodo di durata del contratto di locazione".

(12) R.M. 10 luglio 1982, n. 2980 e 27 dicembre 1983, n. 400.

(13) Così, la citata 27 dicembre 1983, n. 400; conforme la precedente n. 2980/1982 anche se con locuzione meno precisa ("per i quali le medesime svolgono la loro utilità").

(14) Tale passaggio risulta peraltro condiviso dall'Amministrazione finanziaria nella C.M. 27 maggio 1994, n. 73, ove si legge che: "L'art. 74, comma 3, del T.U.I.R. non stabilisce uno specifico criterio di deducibilità delle altre spese relative a più esercizi (tra le quali quelle relative alla ristrutturazione di immobili condotti in locazione), disponendone la deducibilità nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio. Si ritiene, al riguardo, che i criteri civilistici di ripartizione delle spese in esame costituiscano presupposto per la determinazione della quota di dette spese imputabile al reddito dell'esercizio".

(15) Sul punto si veda anche L. Gaiani, "Beni immateriali e

oneri pluriennali: dal bilancio d'esercizio alla dichiarazione dei redditi", in *il fisco*, n. 27/2017, pag. 2627.

(16) A. Viotto, *Lezioni sull'IRES delle società di capitali residenti*, Bari, 2020, pag. 61, in nota 67.

(17) Così G. Zizzo, *op. cit.*, pag. 487.

(18) Poi confermata, anche da Cass., ord. 9 novembre 2018, n. 6288 e da ultimo la Cass. 12 febbraio 2020, n. 3387.

(19) Conformi, A. Fantozzi - F. Paparella, *op. cit.*, pag. 241 ove si legge che "la norma sembra rimettere all'imprenditore il giudizio sulla natura pluriennale della spesa e in questa prospettiva sono decisive le indicazioni dei principi contabili (ad esempio, l'OIC 24) ed il criterio utilizzato nel bilancio di esercizio" e G. Melis, *Lezioni di diritto tributario*, II ed., Torino, 2015, pag. 625.

(20) Il termine è presente anche nella risalente Cass. 10 aprile 2006, n. 8344, ove la Corte censurò il comportamento del contribuente che non aveva, in bilancio ed in fase contenziosa, specificato i criteri di riparto adottati. Anche le Corti di merito hanno recepito tale consolidato orientamento di legittimità e ricercano e valorizzano gli (eventuali) criteri di riparto scelti dai contribuenti (vedasi Comm. trib. Lombardia, 16 maggio 2016, n. 2908/67/16) ove si consente anche di superare eventuali carenze informative del bilancio: "il fatto che i soci abbiano approvato senza problemi il bilancio di esercizio non esimeva la ricorrente dal dimostrare in questa sede su quali supporti di esperienza o di studi avesse quantificato in 5/6 anni il periodo di ammortamento delle migliorie".

re, integralmente, imputate al conto economico in cui vi sarà la cessazione del rapporto contrattuale (21): ecco, quindi, che l'accoglimento della tesi sostenuta dall'Amministrazione finanziaria non consentirebbe l'ottenimento di risultati apprezzabili (per l'Erario), incentivando, per converso, l'adozione di comportamenti, definibili - utilizzando locuzione di autorevole studioso - addirittura criminogeni (22) volti ad interrompere strumentalmente i contratti in prossimità della prima scadenza nell'intesa di stipularne di nuovi. Altresì, la corretta ripartizione temporale delle spese di manutenzione straordinaria non è scevra da importanti ed impattanti conseguenze in termini di decadenza dei termini di accertamento fiscale (23).

In chiusura, la pronuncia correttamente colloca la disciplina delle spese incrementative su beni

di terzi nell'art. 108, comma 1, del T.U.I.R. evidenziando, condivisibilmente, che le scelte discrezionali spettano all'impresa la quale è 1) svincolata dall'obbligatoria considerazione del periodo di rinnovo, ma 2) onerata di individuare, nel rispetto dei principi contabili, specifici criteri di ripartizione temporale dell'onere pluriennale.

In ultimo, in ottica sistematica, le numerose controversie esaminate indicano che l'adozione e lo sfruttamento da parte del legislatore di pre-determinazioni normative, se da un lato possono allontanare la base imponibile dal reddito effettivo, dall'altro si rivelano senz'altro utili per contenere, *rectius*, eliminare in radice, l'emersione di controversie (24) tra Fisco e contribuenti.

(21) Vedasi, per quanto attiene alla prassi, le R.M. 10 luglio 1982, n. 2980 e 27 dicembre 1983, n. 400.

(22) Il termine è di G. Tremonti, *Lo stato criminogeno*, Bari, 1997.

(23) Non essendo tema centrale del presente commento, si rinvia a G. Ingraio, "Prime osservazioni su oneri pluriennali e accertamento dei ratei annuali: le Sezioni Unite superano gli equivoci causati dalle sentenze del 2018 e del 2019, ma ne crea-

no di nuovi", in *Riv. dir. trib.*, n. 3/2021, pag. 155, F. Gallio, "Recupero degli oneri pluriennali nella singola annualità di rateazione", in *il fisco*, n. 38/2021, pag. 3668.

(24) In soccorso espresso, ma limitatamente alle spese di rappresentanza e propaganda, il comma 4 dell'art. 108 del T.U.I.R., prevedendo un'apposita clausola per l'interpello *ex art. 11, comma 1, lett. a)*, della Legge 27 luglio 2000, n. 212.