

RISTRUTTURAZIONI SU BENI ALTRUI: CONTABILIZZAZIONE E TRATTAMENTO FISCALE

L'ordinanza n. 11509 del 2 maggio 2025 della Corte di Cassazione ha riaperto l'attenzione sulla corretta contabilizzazione delle spese di ristrutturazione sostenute su beni immobili non di proprietà, evidenziando la rilevanza di una corretta classificazione sia per aspetti civilistici che fiscali.

IL CASO DELLA CASSAZIONE

Fattispecie: Società utilizzatrice di immobile in comodato a tempo indeterminato da parte di un socio, che aveva capitalizzato tra le immobilizzazioni materiali (voce immobili) le spese di ristrutturazione sostenute, pur non essendo titolare di diritti reali sul bene.

Conseguenze: La capitalizzazione aveva influito positivamente sui parametri degli studi di settore, evitando la qualificazione come società di comodo ex art. 30, comma 2, n. 6-sexies, legge n. 724/1994.

Contestazione dell'Agenzia: Contabilizzazione impropria in assenza di proprietà o diritto reale, con conseguente ricalcolo degli studi di settore e applicazione della normativa sulle società non operative.

PRINCIPI CONTABILI DI RIFERIMENTO

CRITERIO DISTINTIVO (OIC 24)

La contabilizzazione delle spese su beni di terzi dipende dalla **separabilità** delle migliorie:

MIGLIORIE NON SEPARABILI:

- **Classificazione:** Immobilizzazioni immateriali - voce B.I.7 (altre immobilizzazioni immateriali)
- **Caratteristica:** Non hanno funzionalità autonoma rispetto al bene originario

MIGLIORIE SEPARABILI:

- **Classificazione:** Immobilizzazioni materiali - voci da B.II.1 a B.II.5 (categoria corrispondente al bene)
- **Caratteristica:** Dotate di propria funzionalità autonoma

CESSAZIONE ANTICIPATA DEL CONTRATTO

Regola generale: Le spese capitalizzate devono essere stornate dal bilancio e iscritte a conto economico tra le svalutazioni delle immobilizzazioni.

Eccezione: Se il bene viene acquistato dalla società, le spese precedentemente capitalizzate come immateriali possono essere trasferite tra le materiali, nei limiti del valore recuperabile del bene.

TRATTAMENTO FISCALE

1. SPESE ORDINARIE (NON INCREMENTATIVE)

Regime fiscale:

- **Deducibilità:** Integrale secondo i criteri generali
- **Condizioni:** Inerenza e assenza di limitazioni oggettive specifiche
- **Particolarità:** Il limite del 5% (art. 102, comma 6, TUIR) **non si applica** alle spese su beni non di proprietà ma disponibili per l'impresa

2. SPESE INCREMENTATIVE

Caratteristiche: Comportano effettivo aumento di valore del bene.

Se iscritte tra immobilizzazioni immateriali (B.I.7):

- **Deducibilità:** Tramite quota di ammortamento annuale
- **Riferimento normativo:** Art. 108, comma 1, TUIR

Se riferibili a beni con autonoma funzionalità:

- **Ammortamento:** Secondo coefficienti del DM 31 dicembre 1988
- **Criterio:** Coerentemente con il settore di attività dell'impresa

IMPATTI SUI COEFFICIENTI DI REDDITIVITÀ

La classificazione contabile ha effetti significativi sui parametri di congruità:

IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI:

- Coefficiente ricavi minimi: **15%**
- Coefficiente reddito minimo: **12%**

IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI (IMMOBILI):

- Coefficiente ricavi minimi: **6%** (ridotto al 3% dal 2024)
- Coefficiente reddito minimo: **4,75%** (ridotto al 2,38% dal 2024)

PROFILI IVA: RIMBORSO PER INTERVENTI SU BENI ALTRUI

Risoluzione n. 20/2025 dell'Agenzia delle Entrate:

Ammissibilità del rimborso IVA: Confermata per opere su beni altrui quando il soggetto passivo ne abbia la detenzione per periodo medio-lungo, anche senza proprietà.

Riferimento normativo: Art. 30, comma 2, lett. c), DPR n. 633/1972.

Requisiti:

- Detenzione qualificata del bene
- Disponibilità per periodo medio-lungo
- Non necessaria la proprietà formale

RACCOMANDAZIONI OPERATIVE

PER LA CONTABILIZZAZIONE

1. **Analisi preliminare:** Verificare la separabilità delle migliorie prima della capitalizzazione
2. **Classificazione corretta:**
 - Migliorie non separabili → B.I.7 (immobilizzazioni immateriali)
 - Migliorie separabili → B.II (immobilizzazioni materiali)
3. **Monitoraggio contratti:** Prevedere gestione dello storno in caso di cessazione anticipata

PER IL TRATTAMENTO FISCALE

1. **Spese ordinarie:** Applicare deducibilità integrale senza limite del 5%
2. **Spese incrementative:** Rispettare il regime di ammortamento secondo la classificazione adottata
3. **Documentazione:** Conservare evidenze della natura e finalità degli interventi

PER L'IVA

1. **Valutare ammissibilità rimborso:** Anche per interventi su beni altrui se sussiste detenzione qualificata
2. **Documentare la detenzione:** Conservare contratti e atti che giustificano la disponibilità medio-lunga del bene

Per ulteriori chiarimenti o approfondimenti, rimaniamo a disposizione.

Studio Nonelli