

## ADEMPIMENTO IN PRATICA

---

### ***Trattamento contabile delle spese per migliorie su beni di terzi e relative ricadute fiscali***

di **Fabrizio Ricci, Gianluca Cristofori**



Il trattamento contabile delle spese per migliorie su beni di terzi – ovverosia dei costi sostenuti per l'ampliamento, l'ammodernamento, il miglioramento o l'adattamento degli elementi strutturali di un'immobilizzazione di proprietà di terzi, detenuta in forza di un contratto di locazione, leasing finanziario o comodato – dipende in primo luogo dal **tipo di miglioria che viene apportata**.

In particolare, nel caso in cui la stessa si sostanzia in un'opera avente un'**autonoma funzionalità** (rispetto al bene di terzi), il relativo costo sarà iscritto tra le **immobilizzazioni materiali**.

Diversamente, ovverosia in **assenza di un'autonoma funzionalità dell'opera**, il costo sarà iscritto tra le **immobilizzazioni immateriali**.

In tal senso, per i soggetti che redigono il bilancio secondo le disposizioni del codice civile, depone il principio contabile OIC 24, ove prevede che *"I costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni presi in locazione dall'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"* (OIC 24, Appendice A, paragrafo A.22).

Coerentemente, nel paragrafo 31 del medesimo principio contabile OIC 24, viene precisato che, *"Nella voce BI7 "**altre**" **immobilizzazioni immateriali** si possono iscrivere **eventuali costi capitalizzabili che, per la loro differente natura, non trovano collocazione in altre voci appartenenti alla voce BI**. A titolo esemplificativo possono essere ricompresi i seguenti costi: [...] **i costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni di terzi (ossia senza una autonoma funzionalità)**"*.

Quanto ai criteri d'imputazione a conto economico di tali oneri, l'OIC 24, al paragrafo 76, stabilisce poi 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”*.

Quanto rappresentato è valido, in buona sostanza, anche per i soggetti che redigono il bilancio secondo i **principi contabili internazionali** (IAS/IFRS) salva, in assenza di autonoma funzionalità, la necessaria verifica della presenza dei requisiti prescritti dal principio contabile IAS 38 per l'iscrizione di attività immateriali (declinati in termini di identificabilità, controllo ed esistenza di benefici economici futuri). In assenza degli stessi *“... la spesa per acquisire o generare la stessa internamente è rilevata come un costo quando viene sostenuta”* (IAS 38, par. 10).

Ciò detto, lo spettro delle possibili modalità di contabilizzazione esplica, inevitabilmente, un impatto anche dal punto di vista **fiscale**.

In particolare, laddove i costi per le migliorie venissero iscritti tra le **immobilizzazioni immateriali**, gli stessi sarebbero deducibili nei limiti della quota imputabile in ciascun esercizio, ai sensi dell'[articolo 108, comma 1, Tuir](#), **senza particolari limiti o condizionamenti di ordine fiscale** nell'impostazione del processo di ammortamento, che ben potrà essere articolato, quindi, anche per “quote decrescenti” o “per unità di prodotto”, oltre che per quote costanti (da ultimo, si veda la [risposta all'istanza di interpello n.63 del 18.01.2023](#) e, in termini più generali, la [risoluzione 129/E/2005](#) e qualche precedente di prassi ancor più risalente).

Nel caso, invece, di iscrizione tra le **immobilizzazioni materiali**, in linea generale, dovrebbe applicarsi l'[articolo 102 Tuir](#), il cui secondo comma dispone che *“La deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, ridotti alla metà per il primo esercizio. I coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi”*.

In proposito, di recente, l'Agenzia della Entrate è stata investita della questione in esito alla presentazione di un'istanza di interpello da parte di un **soggetto “IAS-adopter”**, il quale ha rappresentato di aver contabilizzato talune spese per la trasformazione, l'adattamento e l'ammodernamento dei punti vendita, condotti in locazione commerciale, tra le immobilizzazioni materiali, in applicazione dei principi contabili di riferimento, provvedendo poi ad ammortizzarle nel minor periodo tra la residua durata del **contratto di locazione** e quello di **vita economica utile delle opere realizzate (stimata in 5 anni)**.

Ciò premesso, tenuto conto che nel **D.M. 31.12.1988**, cui fa rinvio l'[articolo 102 Tuir](#), **non è tuttavia prevista una specifica aliquota** (fiscale) di ammortamento per le “migliorie su beni di terzi”, è stato chiesto se si dovesse - per tale ragione - applicare invece l'[articolo 108, comma 1, Tuir](#) in sede di ammortamento di tali immobilizzazioni materiali.

A tal riguardo, nella risposta all'istanza di interpello n.105 del 19.01.2023 è stato osservato,

innanzitutto, come, *“In linea generale, tale rappresentazione contabile [n.d.r. l’iscrizione del costo delle opere per migliorie su beni di terzi tra le immobilizzazioni materiali] assume rilevanza anche in ambito fiscale, sulla base del principio di derivazione previsto nel predetto articolo 83 del Tuir. Conseguentemente, le spese sostenute dalla Alfa dovrebbero essere assoggettate al criterio di deducibilità previsto per le **immobilizzazioni materiali**, vale a dire **dedotte secondo la disciplina dell’ammortamento di cui all’articolo 102 del Tuir**”.*

Tanto premesso, è stato tuttavia anche evidenziato *“... che le aliquote previste dal decreto ministeriale del 31 dicembre 1988 individuano in modo forfetario la vita utile di beni materiali strumentali, **mentre non individuano, come nel caso in esame, la vita utile di spese sostenute dal locatario per Migliorie su beni di terzi**. Del resto, come evidenziato dall’istante, nello stesso bilancio non viene rappresentato uno specifico bene a cui poter applicare le predette aliquote fiscali, poiché riconduce le spese sostenute dalla Alfa nella generica voce “Migliorie su beni di terzi”. In ragione di quanto precede, si ritiene che la vita utile di tali spese risulti individuata nella disciplina delle spese relative a più esercizi di cui all’articolo 108, comma 1, del Tuir, in base alla quale tali spese sono “deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio””.*

Sul punto, inoltre, è stato osservato che *“Tale soluzione **non appare ... in contrasto con il principio di derivazione rafforzata** previsto nel predetto articolo 83 del Tuir. Nel caso di specie, infatti, la rappresentazione contabile è comunque recepita in ambito fiscale, considerato che l’articolo 108 del Tuir consente la deduzione delle spese relative a più esercizi per la quota imputabile a ciascun esercizio, secondo i criteri che caratterizzano la redazione del bilancio”.*

Vi è da chiedersi se il citato chiarimento – reso, come detto, a beneficio di un soggetto “IAS-adopter” – sia **mutuabile anche in un contesto contabile “OIC”**, nel cui ambito, in linea di principio, sarebbe stata adottata la medesima classificazione dei costi in bilancio tra le immobilizzazioni materiali (in presenza di un’autonomia funzionale delle opere realizzate).

Stante il tenore del principio contabile OIC 24, la risposta dovrebbe essere **positiva** e, peraltro, se è vero che, come precisato nella risposta dell’Agenzia delle Entrate, il trattamento fiscale avallato rappresenta una **declinazione del principio di derivazione “semplice”**, che non appare *“... in contrasto con il principio di derivazione rafforzata previsto nel predetto articolo 83 del Tuir”*, il chiarimento potrebbe assumere rilevanza anche per le società di capitali eventualmente ammesse a redigere il bilancio delle cd. micro-imprese (senza opzione per la redazione del bilancio in forma ordinaria), nonché per le società di persone commerciali e le imprese individuali, cui **non si applica il predetto principio di derivazione rafforzata** a prescindere dalla dimensione dell’impresa.