

Migliorie su beni di terzi: rilevazione e deducibilità

di **Alessandro Bonuzzi**

Convegno di aggiornamento

Bilancio 2024 alla luce dei nuovi principi contabili

Scopri di più

I costi sostenuti per **migliorie** e **spese incrementative** su beni presi in **locazione dall'impresa** (anche in *leasing*) sono **capitalizzabili** e iscrivibili tra le “**altre**” **immobilizzazioni immateriali** (voce B.I.7 di Stato patrimoniale), se le migliorie e le spese incrementative **non** sono **separabili** dai beni stessi (ossia non possono avere una loro autonoma funzionalità).

In tal caso, 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.

Diversamente, ossia se le migliorie sono **separabili** dai beni detenuti in locazione, le spese sono iscrivibili tra le “**Immobilizzazioni materiali**” nella specifica **voce di appartenenza** (voci da B.II.1 a B.II.5 di Stato patrimoniale) e, di conseguenza, **sono ammortizzabili** sulla base della residua **possibilità di utilizzazione**.

Sotto il **profilo fiscale**, le spese per migliorie su beni presi in locazione e capitalizzate tra le immobilizzazioni **immateriali sono deducibili** secondo le disposizioni dell'[articolo 108, comma 1, Tuir](#), e dunque, “**nel limite della quota imputabile a ciascun periodo d'imposta**”. Ne deriva che i criteri civilistici trovano pieno **riconoscimento** anche **sotto il profilo fiscale**.

Pertanto, nel caso in cui un'impresa si faccia carico di **spese incrementative capitalizzabili** tra le immobilizzazioni immateriali su un immobile preso in locazione sulla base di un contratto di **durata di 6+6 anni**, in un'ottica **cautelativa** dal lato fiscale, le stesse **andrebbero ammortizzate** e, quindi, dedotte, **in 12 anni**, se il sostenimento si verifica nel primo anno di locazione, sempreché il **rinnovo sia nella sostanza dipendente dalla volontà dell'impresa conduttrice**.

Giova tuttavia ricordare che, in passato, la Corte di cassazione (sentenza n. 19920/2022 e sentenza n. 3387/2020) ha ritenuto corretta la **distribuzione delle spese per migliorie su beni di terzi** su un periodo pari al contratto di locazione secondo la sua **durata ordinaria**, rimanendo **irrelevante il suo eventuale prolungamento/rinnovo**, anche se possibile o probabile. Ciò in

ragione del fatto che le spese in questione devono essere ripartite al massimo, secondo un principio prudenziale, per la **durata della locazione** senza residui di sorta oltre la **durata della stessa**.

Se, invece, il sostenimento delle spese si verifica nel quarto anno del **secondo sessennio** (come pure in un sessennio successivo), **l'ammortamento civilistico e fiscale** deve **avvenire in 3 anni** (ossia lungo il periodo di durata residua della locazione: quarto, quinto e sesto anno).

Laddove le spese per migliorie su beni di terzi siano **capitalizzabili tra le immobilizzazioni materiali**, assume rilevanza il **piano di ammortamento civilistico** nei "limiti" però delle **aliquote** di cui al **D.M. 31.12.1988**. Pertanto, le spese sono **deducibili sulla base dell'aliquota** corrispondente al bene oggetto di **manutenzione straordinaria**.

Va, infine, ricordato che il presupposto per il **sostenimento di migliorie su beni di terzi** è la **detenzione** dei beni stessi; infatti, **in assenza di un titolo giuridico** di possesso/godimento del bene la spesa non è **giustificabile**. In caso verifica, l'Amministrazione finanziaria avrebbe vita facile nel contestare **l'avvenuta deduzione del costo per mancanza del presupposto dell'inerenza**.

Sembrano andare in questo senso le sentenze della Corte di cassazione n. 22106/2024 e n. 22139/2024 pubblicate nel **mese di agosto 2024**.

Pertanto, soprattutto nelle realtà **imprenditoriali di piccole dimensioni**, in cui ad esempio l'immobile destinato all'attività della società è di proprietà privata di uno dei soci persona fisica, prima di procedere con le migliorie, è doveroso assicurarsi che la detenzione del bene da parte dell'impresa sia regolata da un **contratto di locazione** regolarmente registrato.