

Le precisazioni della Suprema Corte sulla deducibilità delle spese sostenute dall'azienda

# Beni di terzi, scomputo limitato

## Costi di costruzione ammortizzabili se c'è la strumentalità

*In tema di imposte dirette, i costi relativi alle immobilizzazioni materiali o immateriali sono ammortizzabili purché riguardino beni consumabili che entrano nel patrimonio dell'imprenditore a titolo di proprietà o di altro diritto reale di godimento*

Pagina a cura  
DI **BENITO FUOCO**

I costi di costruzione su beni di terzi non sono ammortizzabili. Lo ha stabilito la Cassazione civile, tributaria nella sentenza n. 22139/2024 depositata in cancelleria il 6 agosto scorso. Il caso di specie riguarda la deducibilità delle spese di costruzione sostenute da una azienda di trasporto su un bene di proprietà del Comune. In tale circostanza la Cassazione ha stabilito che i costi sostenuti per la costruzione sono ammortizzabili quando il bene rientra tra le attività patrimoniali dell'imprenditore. Ciò presuppone che questo rientri tra le proprietà o altro diritto reale di godimento (Cassazione n. 24779/2015) ovvero anche di leasing, in quanto tale contratto comporta, comunque, una forma di acquisto differito della proprietà; una deroga alla indeducibilità degli ammortamenti, sembra possibile in presenza di concessione a costruire o di acquisto del diritto di superficie.

**Il fatto.** Con ricorso proposto in Cassazione, l'Agenzia delle entrate contestava le conclusioni di una sentenza della Commissione tributaria regionale della Sicilia, sezione staccata di Messina. Tra i motivi di ricorso l'ufficio finanziario contestava la decisione dei giudici siciliani, nella parte in cui aveva ritenuto legittimo l'ammortamento eseguito in rela-

zione a spese effettuate su un immobile di cui non era stata provata la proprietà. L'immobile, infatti, era stato realizzato su di un terreno di proprietà del Comune; questo immobile veniva utilizzato dalla società quale sede sociale senza che risultasse alcun titolo di godimento. La tesi della società contribuente, condivisa anche dalla Commissione regionale, sosteneva che non fosse importante la proprietà formale del bene, quanto la sua concreta utilizzazione che legittimava l'ammortamento dei costi. In effetti, quanto sostenuto dalla ricorrente trova conferma nella giurisprudenza prevalente della Cassazione (Cassazione n. 8389/2013; n. 6200/2015; n. 23278/2018; n. 34291/2019; n. 6022/2020; n. 215/2021). Quindi, tenendo conto del carattere tendenzialmente assoluto del principio di neutralità, come costantemente affermato dalla Corte di Giustizia (Cgue 28 febbraio 2018 C672/16) è stato riconosciuto il diritto alla detrazione in caso di esecuzione di lavori di ristrutturazione o manutenzione su beni immobili di proprietà di terzi, purché sia presente un nesso di strumentalità con l'attività d'impresa o professionale, anche se quest'ultima sia potenziale o di prospettiva.

**Il pensiero della Cassazione.** Nella sentenza di cui al commento, invece, la stessa Corte di Piazza Cavour, ha stabilito che i costi concernenti la realiz-

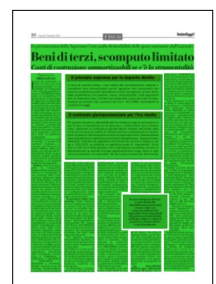
zazione di un bene sono ammortizzabili allorquando il bene entra nel patrimonio dell'imprenditore, (vedi articolo 101, comma 1 del Tuir n. 917/1986 laddove si parla di esercizio di entrata), con conseguente iscrizione del bene nello stato patrimoniale.

Ciò implica, peraltro, l'acquisizione del bene in termini di proprietà o altro diritto reale di godimento (Cassazione n. 24779/2015), ovvero anche di leasing, comportando tale contratto l'acquisto differito della proprietà del bene. La Cassazione aggiunge che la circostanza trova puntuale conferma nei principi Oic.

In particolare, il principio 16, che riguarda le immobilizzazioni materiali, chiarisce che il bene viene annoverato tra le dette immobilizzazioni quando ne viene acquisita la proprietà e, nel caso di trasferimento differito della proprietà, quando avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici. Analogamente si esprime il principio 24 concernente le immobilizzazioni materiali.

Ne consegue che per entrare tra le immobilizzazioni materiali o immateriali dell'imprenditore, occorre che quest'ultimo ne abbia acquisito la proprietà o altro diritto reale di godimento.

Il costo per l'acquisto del diritto di superficie sul suolo dove viene edificato un



fabbricato è, invece, ammortizzabile quale costo accessorio a quello di costruzione del bene e opera, al pari della concessione a costruire, come ostacolo al verificarsi dell'accessione (Cassazione n. 29344/2022); nel senso che, in difetto di acquisto del diritto di superficie o della concessione a costruire, opera il principio per il quale il proprietario del terreno diventa anche il proprietario dell'edificio sullo stesso costruito.

Gli Ermellini non ritenendo condivisibili le conclusioni di un precedente orientamento (che riconosceva il diritto alla detrazione in caso di esecuzione di lavori di ristrutturazione o manutenzione su beni immobili di proprietà di terzi, purché sia presente un nesso di strumentalità con l'attività d'impresa o professionale Cassazione sentenza n. 8389/2013) ha stabilito il seguente principio di diritto: "In tema di imposte dirette, i costi relativi alle immobilizzazioni materiali o immateriali sono ammortizzabili purché riguardino beni consumabili che entrano nel patrimonio dell'imprenditore a titolo di proprietà o di altro diritto reale di godimento, non essendo, invece, ammortizzabili i costi riguardanti

danti beni di proprietà di terzi".  
**La detraibilità dell'Iva per interventi su beni di terzi.** Con la sentenza n. 13162/2024, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, risolvendo un contrasto di giurisprudenza creatosi nell'ambito della Corte, ha riconosciuto il diritto al rimborso dell'Iva corrisposta per la realizzazione di opere di ristrutturazione su beni di proprietà di terzi.

Tale pronuncia si pone in linea di continuità con la sentenza n. 11533/2018 delle medesime Sezioni Unite. Secondo la citata sentenza n.13162/2024, la questione interpretativa in oggetto deve essere affrontata alla luce dei chiarimenti resi a livello europeo; ne consegue che, all'espressione "acquisto di beni ammortizzabili", utilizzata dal Legislatore nell'articolo 30, comma 3, lettera c), del dpr n.633/1972, va attribuito un significato ampio di "disponibilità" di tali beni, in virtù di un titolo giuridico che ne garantisca il possesso (ovvero, la detenzione) per un periodo di tempo apprezzabilmente lungo, ferma in ogni caso la necessaria "strumentalità" dei beni stessi all'esercizio dell'impresa.

Inoltre, la Corte ritiene che, al fine di inquadrare correttamente il significato dell'espressione "beni ammortizzabili", sia necessario fare riferimento alla nozione ampia e sostanzialmente economica di "beni di investimento" utilizzata nella direttiva (art. 174, comma 2, lett. a) e comma 3, art. 188, comma 1, secondo periodo, e comma 2, art. 189, lett. a), 190, direttiva 2006/112/Cee).

Dunque la disposizione legislativa va estesa ai beni che, sia pure non ammortizzabili, sono comunque destinati all'esercizio dell'impresa per un periodo di tempo medio-lungo, quali investimenti (beni strumentali).

Sulla base di tali premesse, le Sezioni Unite ritengono possa essere formulato il seguente principio di diritto: "L'esercente attività d'impresa o professionale ha diritto al rimborso dell'Iva per i lavori di ristrutturazione o manutenzione di immobili dei quali non è proprietario, ma che detiene in virtù di un diritto personale di godimento, purché sia presente un nesso di strumentalità tra tali beni e l'attività svolta".

— © Riproduzione riservata — ■

## Il principio espresso per le imposte dirette

In tema di imposte dirette, i costi relativi alle immobilizzazioni materiali o immateriali sono ammortizzabili purché riguardino beni consumabili che entrano nel patrimonio dell'imprenditore a titolo di proprietà o di altro diritto reale di godimento, non essendo, invece, ammortizzabili i costi riguardanti beni di proprietà di terzi. Al limite sono deducibili, al pari dei costi di manutenzione (ex articolo 102, comma 4 del Tuir n. 917/1986) ricorrendone le condizioni di legge

## Il contrasto giurisprudenziale per l'Iva risolto

DS6901

DS6901

Per quanto concerne la detraibilità dell'Iva relativa ai costi di costruzione su beni di terzi, la Cassazione con la sentenza n. 13162/2024, resa a Sezioni Unite, risolvendo un contrasto di giurisprudenza creatosi nell'ambito della Corte, ha riconosciuto il diritto al rimborso dell'Iva corrisposta per la realizzazione di opere di ristrutturazione su beni di proprietà di terzi. Questa stessa pronuncia definisce il significato da attribuire alla definizione "acquisto di beni utilizzabili" utilizzata dal Legislatore nell'articolo 30, comma 3, lettera c), del dpr n. 633/1972, va attribuito un significato ampio di "disponibilità" di tali beni, in virtù di un titolo giuridico che ne garantisca il possesso (ovvero, la detenzione) per un periodo di tempo apprezzabilmente lungo, ferma in ogni caso la necessaria "strumentalità" dei beni stessi all'esercizio dell'impresa