

Impresa conduttrice di immobile e deduzione delle spese straordinarie di ristrutturazione

di Luigi Risolo

L'azienda, conduttrice di un immobile (mediante regolare contratto di locazione) può dedurre fiscalmente i costi sostenuti per la ristrutturazione dello stesso se essi sono rivolti effettivamente a realizzare un migliore esercizio dell'attività imprenditoriale, non potendosi pertanto configurare l'ipotesi di una contestazione in accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria, per totale incompatibilità alle norme del codice civile, in tema di locazione. A tale conclusione è giunta la Corte di Cassazione con la Sentenza n. 13327 del 17 Giugno 2011.

Ciò, del resto, è compatibile nella più ampia previsione contenuta nell'art. 109 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi per la quale sancisce una configurabilità di tali spese (ristrutturazione straordinaria) tra i costi di esercizio. A tale assunto, si aggiunge, ovviamente, un principio ancor più largo che parte dalle scritture contabili e, cioè, che tali costi devono essere regolarmente documentati e contabilizzati (con attenzione particolare per la giustificazione contabile delle modalità di pagamento sia in ordine al regime di contabilità ordinaria che alle recenti norme in materia di pagamento e comunicazioni all'Amministrazione Finanziaria).

Le spese di manutenzione straordinaria

Nell'ambito della disciplina delle locazioni (Libro Quarto del Codice Civile – delle obbligazioni-, Titolo III - Dei singoli contratti - Capo VI - Della locazione), in particolare l'art. 1621 del C.C., tuttavia, sancisce che le spese per riparazione straordinaria sono a carico del locatore (durante il periodo della locazione) e le altre spese sono a carico del conduttore; prefigurando, secondo un primo impatto interpretativo una stretta impossibilità per il conduttore-azienda di portare in deduzione i costi di natura straordinaria eseguiti sull'immobile in locazione.

Invero, quindi, se l'azienda è in grado di dimostrare che la ristrutturazione o il riordino del locale è collegabile allo svolgimento dell'attività economica al fine di ottenere un aumento della redditività è opportuno considerare tali costi come non assolutamente riconducibili alla competenza di chi detiene il diritto di proprietà sull'immobile.

La suprema Corte, in altre parole, nella sentenza, pone in evidenza un punto fondamentale rappresentato dalla "strumentalità dell'immobile" e dal quale si può determinare il punto di partenza per ritenere deducibili o meno i costi di ristrutturazione o manutenzione straordinaria.

Perciò, l'azienda può portare in deduzione tali costi se:

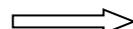
- a) dalla documentazione amministrativa risulta evidente che trattasi di ristrutturazione o riordino strumentale all'attività economica;
- b) dalla documentazione contabile, si evince con trasparenza le operazioni, i movimenti in denaro ed i lavori eseguiti;
- c) tutte le operazioni, comprese le modalità di pagamento, non costituiscono o si riconducono a fattispecie fraudolente o ad operazioni fittizie di costi.

In tali circostanze, la Suprema Corte, ritiene legittima la deducibilità di tali costi con la conseguenza che l'Amministrazione Finanziaria potrà contestare tali operazioni, solo e qualora il contribuente azienda non riesca a dimostrare i requisiti elencati nelle lettere a), b) e c).

Deducibilità delle spese di manutenzione straordinaria



Quando il Conduttore è un azienda

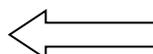


Ammissibilità della deduzione fiscale



A condizione che:

- si tratti di interventi legittimamente comprovati dalle autorizzazioni amministrative e/o Licenze;
- tali interventi siano giustificati da regolare documentazione contabile;
- vi sia regolarità e trasparenza, in ossequio alla vigente normativa, sulle operazioni di pagamento;
- non si tratti di operazioni o comportamenti fraudolenti;
- non si tratti di operazioni di natura fittizia in tema di costi di esercizio.



- In deroga alle norme del Codice Civile (art. 1621, in particolare);
- sotto il profilo fiscale, in ossequio all'art. 109 del TUIR



Legittimità delle azioni di controllo esperibili dall'Amministrazione Finanziaria

La giurisprudenza di legittimità

La Corte di Cassazione in ordine alla problematica relativa alla possibilità per un'impresa conduttrice di un immobile, per effetto di un contratto di locazione, di poter dedurre, sotto il profilo fiscale, le spese straordinarie di ristrutturazione, ha sancito, attraverso la Sentenza n. 13327 del 17 Giugno 2011, quanto segue: Ritenuto in fatto che l'azienda ricorrente, esercente attività di commercio al dettaglio di abbigliamento e cessata nel 2006, "ed i soci ... propongono ricorso per cassazione, articolato in cinque motivi, attraverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale ..., con la quale è stato parzialmente accolto l'appello dell'Ufficio in relazione all'avviso di accertamento notificato alla società, ai fini IVA ed IRAP, ed ai soci ai fini IRPEF, per l'anno 1998.

In particolare, il giudice d'appello, da un lato, ha determinato i ricavi della società ... in misura superiore ... rispetto al dichiarato ..., e, dall'altro ha ritenuto infondata la ripresa dell'Ufficio in ordine alle spese, sostenute dalla società e portate in deduzione, per la ristrutturazione dell'immobile, condotto in locazione, in cui svolgeva l'attività.

2. Il Ministero dell'economia e delle finanze e L'Agenzia delle entrate resistono con controricorso e propongono anche ricorso incidentale basato su un unico motivo.

3. I contribuenti ricorrenti hanno depositato memoria.

Considerato in diritto

1. I ricorsi vanno preliminarmente riuniti ai sensi dell'art. 335 c.p.c.

2. Con il primo motivo del ricorso principale, è denunciata la violazione degli artt. 32 e 42 del D.P.R. n. 600 del 1973, 51 e 56 del D.P.R. n. 633 del 1972, 3 della legge n. 241 del 1990 e 7 della legge n. 212 del 2000

I ricorrenti lamentano che il giudice d'appello, ai fini della valutazione della percentuale di ricarico applicata dall'Ufficio, ha tenuto conto dell'esito di un'attività istruttoria espletata da quest'ultimo nel corso del giudizio di primo grado, attraverso la notifica alla società di un secondo questionario (oltre a quello già inviato prima della notifica dell'avviso di accertamento), in violazione del principio in virtù del quale l'amministrazione non potrebbe più esercitare i propri poteri istruttori, ai fini dell'assolvimento dell'onere della prova in sede contenziosa, dopo l'emissione dell'atto impositivo e nel corso del giudizio.

Con il secondo motivo, i ricorrenti denunciano nuovamente la violazione degli artt. 42 del D.P.R. n. 600 del 1973 e 56 del D.P.R. n. 633 del 1972, sotto il profilo della illegittima integrazione, in grado di appello, sempre in merito alla quantificazione della percentuale di ricarico, della motivazione dell'avviso di accertamento.

I due motivi, che vanno esaminati congiuntamente in ragione della loro stretta connessione, si rilevano inammissibili per difetto di autosufficienza.

Non è, infatti, dimostrato nel ricorso, attraverso la produzione del contenuto degli atti richiamati (né risulta alcunché dalla sentenza impugnata), che la documentazione acquisita dall'Ufficio mediante il secondo questionario contenesse effettivamente elementi nuovi e diversi rispetto a quelli già raccolti in precedenza, e tali da rivestire efficacia decisiva ai fini dell'iter logico della pronuncia impugnata.

3. Con il terzo ed il quarto motivo, i ricorrenti denunciano violazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 cod. civ. (anche in combinato disposto con l'art. 39, primo comma, lett. D, del D.P.R. n. 600 del 1973), deducendo che il giudice d'appello ha ritenuto corretto l'avviso di accertamento, pur essendo questo basato unicamente sulla circostanza che il reddito dichiarato era inferiore alla media del settore di riferimento: lamentano che in tal modo è stato violato il divieto di praesumptio de praesumpto e il principio secondo cui le medie di settore non possono, di per sé sole, costituire presunzioni dotate di requisiti di gravità, precisione e concordanza.

I motivi, da esaminare anch'essi congiuntamente, sono chiaramente infondati, poiché la circostanza che l'accertamento fosse basato esclusivamente sullo scostamento del reddito dichiarato dalla media di settore è smentita dalla sentenza impugnata, nella quale si legge che « la ragione dell'accertamento induttivo conseguiva dal contrasto emergente tra le scritture contabili, le risposte ai questionari inviati alla parte e l'incongruenza rispetto ai ricavi medi delle imprese del settore », e che, anzi, « l'aspetto più rilevante è rappresentato dalla risposta fornita dalla società al questionario ».

4. Infine, con il quinto motivo, viene denunciato il vizio di motivazione della sentenza, dalla quale non risulterebbe sufficientemente rappresentato il procedimento logico seguito da giudice nel pervenire sia alla determinazione della percentuale di ricarico nella misura del 180 per cento (sulla base di quella indicata dall'Ufficio nella misura del 199 per cento), sia all'accertamento dei ricavi conseguiti dalla contribuente dalla svendita si liquidazione del magazzino.

Il motivo è inammissibile.

Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, il vizio di omessa o insufficiente motivazione, deducibile in sede di legittimità ex art. 360, n. 5, cod. proc. civ., sussiste solo se nel ragionamento il mancato o deficiente esame di punti decisivi della controversia e non può invece consistere in un apprezzamento dei fatti e delle prove in senso difforme da quello preteso dalla parte, perché la citata norma non conferisce alla Corte di legittimità il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico-formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice del merito, al quale soltanto spetta di individuare le fonti del proprio convincimento e, a tale scopo,

valutare le prove, controllarne l'attendibilità e la concludenza, scegliere tra le risultanze probatorie quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione (ex plurimis, da ult. Cass. Nn. 27162 del 2009, 6288 del 2011).

Nella specie, si è in presenza di un'ampia ed articolata motivazione fornita dalla Commissione tributaria regionale – in cui si espone, senza incorrere in evidenti vizi logici, l'iter argomentativo in base al quale il giudice è pervenuto alla formazione del proprio convincimento (sotto entrambi i profili sopra indicati) -, a fronte della quale i ricorrenti pretendono, in via definitiva, un non consentito riesame del merito.

5. Con l'unico motivo del ricorso incidentale, l'Amministrazione, denunciando violazione degli artt. 109 del nuovo TUIR e 1576, 1609 e 1621 del codice civile, censura la sentenza impugnata nella parte in cui il giudice a quo ha ritenuto detraibili i costi sostenuti dalla società contribuente per la ristrutturazione dell'immobile in cui era svolta l'attività d'impresa, posseduto in locazione, osservando in contrario che, secondo la citata disciplina civilistica, le spese di manutenzione straordinaria sono poste a carico del locatore (e ciò sarebbe confermato anche nel contratto di locazione), che resta il beneficiario delle opere eseguite.

Il motivo è infondato.

Premesso che nella sentenza è accertato in fatto che le spese di cui trattasi sono state sostenute « per il riordino e la ristrutturazione del locale » e che esse erano « certamente collegabili allo svolgimento dell'attività imprenditoriale », deve ritenersi che la deducibilità di detti costi non possa essere subordinata al diritto di proprietà dell'immobile, essendo sufficiente che gli stessi siano sostenuti nell'esercizio dell'impresa, al fine della realizzazione del miglior esercizio dell'attività imprenditoriale e dell'aumento della redditività della stessa, e che, ovviamente, risultino dalla documentazione contabile (cfr., in casi analoghi concernenti la detraibilità dell'IVA, Cass. n. 10079 del 2009 e 3544 del 2010).

Ciò che rileva, in definitiva, è la strumentalità dell'immobile, sul quale vengono eseguiti i lavori di ristrutturazione o miglioramento, all'attività dell'impresa, a prescindere dalla proprietà del bene da parte del soggetto che esegue i lavori, restando, quindi, irrilevante, di per sé, la disciplina civilistica in tema di locazione e gli stessi accordi contrattuali intercorsi tra le parti (fermo rimanendo ovviamente la configurabilità di fattispecie fraudolente – e cioè in definitiva di ipotesi di fittizietà dei costi -, che l'Amministrazione non ha, nel caso in esame, contestato, salvo farne un generico accenno solo in questa sede; peraltro, va in aggiunta rilevato che il giudice d'appello, in ordine alla tesi dell'Ufficio secondo cui le spese erano state contrattualmente poste a carico del proprietario, ha affermato, senza che ciò sia

stato oggetto di censura, che essa era basata su « una interpretazione del contratto di locazione discutibile »). ...”

Normativa di riferimento

Per maggior e compiuto raffronto tra il pronunciamento giurisprudenziale e la vigente normativa di settore, si riportano, di seguito, le norme interessate.

Articolo 109 - Norme generali sui componenti del reddito d'impresa.

In vigore dal 22 agosto 2008 - con effetto dal 1 gennaio 1988
per effetto delle modifiche di cui al Decreto Legge del 25/06/2008 n. 112, Articolo 83, convertito con
modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008 n.133

1. I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.

2. Ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza:

a) i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà. La locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti e' assimilata alla vendita con riserva di proprietà;

b) i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi;

c) per le società e gli enti che hanno emesso obbligazioni o titoli simili la differenza tra le somme dovute alla scadenza e quelle ricevute in dipendenza dell'emissione e' deducibile in ciascun periodo di imposta per una quota determinata in conformità al piano di ammortamento del prestito.

3. I ricavi, gli altri proventi di ogni genere e le rimanenze concorrono a formare il reddito anche se non risultano imputati al conto economico.

3-bis. Le minusvalenze realizzate ai sensi dell'articolo 101 sulle azioni, quote e strumenti finanziari simili alle azioni che non possiedono i requisiti di cui all'articolo 87 non rilevano fino a concorrenza dell'importo non imponibile dei dividendi, ovvero dei loro acconti, percepiti nei trentasei mesi precedenti il realizzo. Tale disposizione si applica anche alle differenze negative tra i ricavi dei beni di cui all'articolo 85, comma 1, lettere c) e d), e i relativi costi.

3-ter. Le disposizioni del comma 3-bis si applicano con riferimento alle azioni, quote e strumenti finanziari simili alle azioni acquisite nei trentasei mesi precedenti il realizzo, sempre che soddisfino i requisiti per l'esenzione di cui alle lettere c) e d) del comma 1 dell'articolo 87.

3-quater. Resta ferma l'applicazione dell'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, anche con riferimento ai differenziali negativi di natura finanziaria derivanti da operazioni iniziate nel periodo d'imposta o in quello precedente sulle azioni, quote e strumenti finanziari simili alle azioni di cui al comma 3-bis.

3-quinquies. I commi 3-bis, 3-ter e 3-quater non si applicano ai soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002.

4. Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza. Si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili internazionali. Sono tuttavia deducibili:

a) quelli imputati al conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione e' stata rinviata in conformità alle precedenti norme della presente sezione che dispongono o consentono il rinvio;

b) quelli che pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge. Le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi.

5. Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi. Se si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili in quanto esenti nella determinazione del reddito sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. Le plusvalenze di cui all'articolo 87, non rilevano ai fini dell'applicazione del periodo precedente. Fermo restando quanto previsto dai periodi precedenti, le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al comma 3 dell'articolo 95, sono deducibili nella misura del 75 per cento.

6. (Comma abrogato)

7. In deroga al comma 1 gli interessi di mora concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui sono percepiti o corrisposti.

8. In deroga al comma 5 non e' deducibile il costo sostenuto per l'acquisto del diritto d'usufrutto o altro diritto analogo relativamente ad una partecipazione societaria da cui derivino utili esclusi ai sensi dell'articolo 89.

9. Non e' deducibile ogni tipo di remunerazione dovuta:

a) su titoli, strumenti finanziari comunque denominati, di cui all'articolo 44, per la quota di essa che direttamente o indirettamente comporti la partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società appartenenti allo stesso gruppo o dell'affare in relazione al quale gli strumenti finanziari sono stati emessi;

b) relativamente ai contratti di associazione in partecipazione ed a quelli di cui all'articolo 2554 del codice civile allorché sia previsto un apporto diverso da quello di opere e servizi.

Codice Civile
Libro Quarto - Delle obbligazioni
Titolo III
Dei singoli contratti
Capo VI
Della locazione
Sezione I - Disposizioni generali

Art. 1576

Mantenimento della cosa in buono stato locativo.

Il locatore deve eseguire, durante la locazione tutte le riparazioni necessarie , eccettuate quelle di piccola manutenzione che sono a carico del conduttore.
Se si tratta di cose mobili, le spese di conservazione e di ordinaria manutenzione sono, salvo patto contrario, a carico del conduttore.

Sezione II - Della locazione di fondi urbani

Art. 1609

Piccole riparazioni a carico dell'inquilino.

Le riparazioni di piccola manutenzione, che a norma dell'articolo 1576 devono essere eseguite dall'inquilino a sue spese , sono quelle dipendenti da deterioramenti prodotti dall'uso e non quelle dipendenti da vetustà o da caso fortuito.

Le suddette riparazioni, in mancanza di patto, sono determinate dagli usi locali.

Sezione III - Dell'affitto

Art. 1621

Riparazioni.

Il locatore è tenuto ad eseguire a sue spese, durante l'affitto le riparazioni straordinarie . Le altre sono a carico dell'affittuario.

Conclusioni

Alla luce di tale pronunciamento giurisprudenziale, i costi di ristrutturazione o riordino o miglioramento dell'immobile locato ed all'interno del quale si svolge l'attività economica di un'impresa sono deducibili dal conduttore a patto che si tratti di operazioni lecite e correttamente giustificate e contabilizzate.

In tale ottica, la Suprema Corte, evidenzia, altresì, che tali operazioni (legittimamente compiute) sono possibili anche se le norme del Codice Civile, in tema di locazione, o gli accordi contrattuali stipulati tra le parti prevedano diversamente.

11 novembre 2011
Luigi Risolo