



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF190

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

INFO FISCO

La Nuova Redazione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 9

OGGETTO	MIGLIORIE SUGLI IMMOBILI DI TERZI UTILIZZATI DALLE IMPRESE
RIFERIMENTI	ARTT. 102 E 108 DEL TUIR, ART. 19, D.P.R. 633/1972
CIRCOLARE DEL	03/11/2017

Sintesi: permangono ancora dubbi e perplessità in merito alla deduzione fiscale delle spese di manutenzione straordinaria sugli immobili di proprietà dei terzi, detenuti in forza di un contratto di locazione, leasing o comodato. In effetti l'interpretazione del combinato disposto degli artt. 83 (principio della derivazione), 102, comma 6 (deduzione dei costi di natura non incrementativa), 108, comma 1, del tuir (deduzione degli oneri pluriennali) e degli 'OIC 16 e 24, sembra accompagnare l'interprete verso un automatismo di fatto contrastato dalla recente giurisprudenza della cassazione.

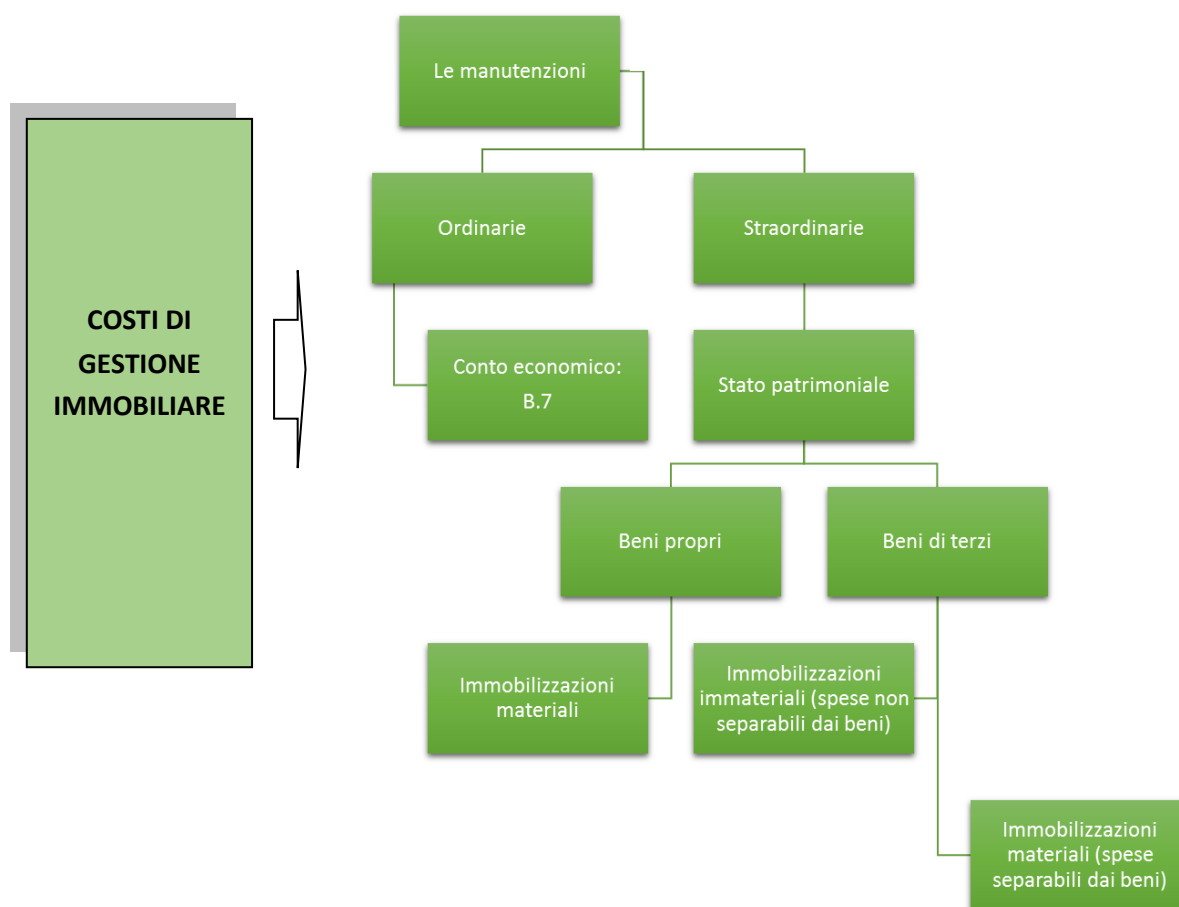
I costi sostenuti dalle imprese relativi agli immobili vengono comunemente differenziati in:

- costi capitalizzabili e
- manutenzioni ordinarie.

Nella pratica, per brevità si parla di "Manutenzioni ordinarie" e Manutenzioni straordinarie".

ASPETTI CONTABILI

Per effetto dell'art. 83 Tuir (principio di derivazione, semplice o rafforzata) una prima questione attiene alla corretta rilevazione contabile delle cosiddette manutenzioni straordinarie.



CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225

Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it

La distinzione tra la manutenzione ordinaria e la manutenzione straordinaria può risultare complessa (OIC 16, par. 50).

Si riepilogano in sintesi le regole da seguire per distinguere le spese suddette ai fini del bilancio:

▪	OIC 16, par. 15	<i>"[...] manutenzioni e riparazioni di natura ricorrente (ad esempio, pulizia, verniciatura, riparazione, sostituzione di parti deteriorate dall'uso) che vengono effettuate per mantenere i cespiti in un buono stato di funzionamento per assicurarne la vita utile prevista, la capacità e la produttività originarie."</i>	Manutenzioni ordinarie CE. B.7 ("Servizi")
▪	OIC 16, par. 16	<i>"[...] ampliamenti, ammodernamenti, sostituzioni e altri miglioramenti riferibili al bene che producono un aumento significativo e misurabile di capacità, di produttività o di sicurezza dei cespiti ovvero ne prolunghino la vita utile."</i>	Manutenzioni straordinarie SP.B.II.1 ("Terreni e fabbricati")
▪	OIC 24, A.22	<i>"I costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni presi in locazione dall'impresa (anche in leasing) sono capitalizzabili ed iscrivibili tra [...] le "Immobilizzazioni materiali" nella specifica voce di appartenenza" se le migliorie e le spese incrementative sono separabili dai beni stessi (ovvero possono avere una loro autonoma funzionalità).</i>	Manutenzioni straordinarie SP.B.II.1 ("Terreni e fabbricati")
		<i>"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).</i>	Migliorie e spese incrementative su beni di terzi SP. B.I.7 ("Altre imm. immateriali")

Le spese di manutenzione straordinaria su beni di terzi **vanno** capitalizzate e **iscritte in bilancio**:

➔ **al costo di acquisto o di produzione** (OIC 16, par. 32 e OIC 24, n. 36).

Con riguardo all'**ammortamento**:

➔ **deve essere effettuato nel minor periodo tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo della locazione, tenendo conto dell'eventuale rinnovo se dipendente dal conduttore** (OIC 24, n. 76).

ASPETTI FISCALI

Ai fini fiscali occorre aver riguardo alle disposizioni concernenti:

- l'Iva;
- le imposte dirette.

IMPOSTE DIRETTE

INDIVIDUAZIONE DEI COSTI INCREMENTATIVI

Un primo nodo critico consiste nell'individuazione dei costi incrementativi.

Per individuare le spese di natura incrementativa può essere utile fare riferimento ai seguenti criteri (ad integrazione di quanto previsto dai principi contabili), tratti prevalentemente dallo Studio 88-11-T del Consiglio Nazionale del Notariato relativo ai liberi professionisti, ma riferibile comunque alle imprese:

CRITERI PER INDIVIDUARE LE SPESE INCREMENTATIVE		
Individuazione dei criteri	Spese di manutenzione ordinaria	Spese di manutenzione straordinaria
Differenza generale (OIC 16 e OIC 24)	<ul style="list-style-type: none"> “[...] ad esempio, pulizia, verniciatura, riparazione, sostituzione di parti deteriorate dall'uso) che vengono effettuate per mantenere i cespiti in un buono stato di funzionamento per assicurarne la vita utile prevista, la capacità e la produttività originarie.” 	<ul style="list-style-type: none"> “La manutenzione straordinaria si sostanzia in ampliamenti, ammodernamenti, sostituzioni e altri miglioramenti riferibili al bene che producono un aumento significativo e misurabile di capacità, di produttività o di sicurezza dei cespiti ovvero ne prolunghino la vita utile.” “I costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni presi in locazione dall'impresa (anche in leasing) [...]”
Dottrina		<ul style="list-style-type: none"> Oneri che comportano l'aumento del valore iniziale dell'immobile a prescindere da un eventuale cambio di destinazione
C.M. 1/E/2007		<ul style="list-style-type: none"> Gli oneri di urbanizzazione primaria e secondaria sono costi incrementativi
Artt. 1004 e 1005 c.c. (disciplina dell'usufrutto)	<ul style="list-style-type: none"> “Le spese e, in genere gli oneri relativi alla custodia, amministrazione e manutenzione ordinaria della cosa sono a carico dell'usufruttuario”. “Le riparazioni straordinarie sono a carico del proprietario. Riparazioni straordinarie sono quelle necessarie ad assicurare la stabilità dei muri maestri e delle volte, la sostituzione delle travi, il rinnovamento per intero o per una parte notevole, dei tetti, solai, scale, argini, acquedotti, muri di sostegno o di cinta”. 	
Ripetitività nel tempo della spesa	<ul style="list-style-type: none"> Spese rivolte alla conservazione della cosa e delle sue qualità non oltre la durata della vita umana 	<ul style="list-style-type: none"> Spese rivolte a conservare il reddito della cosa per un tempo indefinito
Prevedibilità e normalità della spesa entro un determinato periodo di tempo	<ul style="list-style-type: none"> Spese correlate con il normale godimento della cosa 	<ul style="list-style-type: none"> Spese immaginabili ma non esattamente previste entro un determinato periodo di tempo
Entità della spesa	<ul style="list-style-type: none"> Spese cui si può far fronte con il reddito normale 	<ul style="list-style-type: none"> Spese di rilevante entità riguardante la sostituzione o il ripristino di un elemento della struttura della cosa da affrontare con un investimento di capitale
Dottrina	<ul style="list-style-type: none"> Caratteri delle riparazioni ordinarie: <ul style="list-style-type: none"> “normalità (tenendo conto della comune esperienza); entità materiale ed economica; il costo, rappresentato dal reddito della cosa.” 	<ul style="list-style-type: none"> Sono riparazioni straordinarie “<i>quelle che non sono prevedibili come effetto normale, a breve o a medio termine, dell'uso o del godimento, che consistono nella sostituzione o nel ripristino di parti essenziali della struttura della cosa e il cui costo normale risulta sproporzionato al reddito normale</i>”

<p>Esempi</p>	<ul style="list-style-type: none"> • riparazione dell'intonaco; • l'imbiancatura delle pareti; • la riverniciatura di porte e finestre; • la riparazione e la sostituzione dei vetri; • la pulitura della canna fumaria 	<ul style="list-style-type: none"> • Sostituzione o ripristino di un elemento della struttura essenziale della cosa, ovvero (art. 1005, c.c.): <ul style="list-style-type: none"> - i muri maestri; - le volte; - il tetto; - le scale di un edificio; - il rifacimento integrale di un impianto elettrico o idrico; - il rinnovamento dell'ascensore; - la spicconatura ed il rifacimento degli intonaci della facciata
----------------------	--	---

→ L'ONERE DELLA PROVA

Un aspetto rilevante riguarda la distribuzione del carico probatorio tra impresa e amministrazione finanziaria, circa la corretta classificazione fiscale della spesa.

Secondo la recente **Cassazione sent. n. 23155 del 4/10/2017**, l'onere della prova circa la distinzione tra la manutenzione ordinaria e la manutenzione straordinaria incombe sull'impresa. Si tenga conto di quanto chiarito dalla corte, relativamente ai lavori di ampliamento di un piazzale:

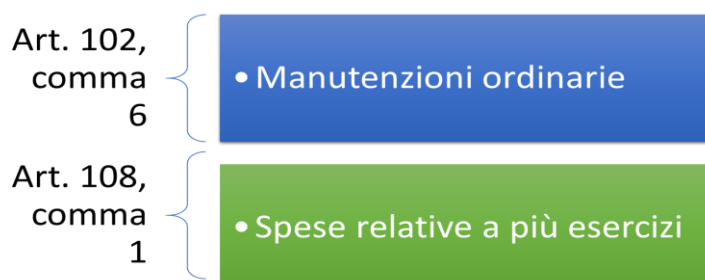


*"[...] la società sostiene di avere svolto lavori qualificabili come manutenzione "ordinaria", ma non illustra né trascrive i documenti sulla base ai quali avrebbe fatto valere le concrete circostanze in ragione delle quali la sua prospettazione avrebbe potuto essere condivisa, né indica quando li avrebbe introdotti nel giudizio, limitandosi ad un argomentare assertivo che si traduce nella mera sollecitazione ad una pronuncia di contenuto più gradito rispetto a quello della sentenza [...] **quand'anche fosse stata provata una riduzione del piazzale, il ragionamento non sarebbe mutato, e ciò non comporta alcuna contraddittorietà della motivazione, che si incentra non sul mero dato dimensionale, ma sulla valorizzazione del bene conseguente ai lavori.**"*

Secondo la cassazione i lavori di ampliamento di un piazzale, nel caso di specie, non è dirimente ai fini dell'individuazione di un costo di natura incrementativa come, allo steso modo, non delinea specificamente la fattispecie l'eventuale riduzione delle dimensioni dello stesso. E' rilevante, invece, la valorizzazione del bene conseguente ai lavori stessi. Su questo punto s'incentra l'onere della prova in capo al contribuente.

MODALITA' DI DEDUZIONE DEI COSTI INCREMENTATIVI

Si individuano di seguito, in sintesi le disposizioni che si occupano della deduzione fiscale dei costi di manutenzione:



Per completezza d'argomento ricordiamo che le manutenzioni ordinarie sono deducibili nel limite del 5% del plafond costituito dal costo dei beni strumentali iscritti nei cespiti al 1° gennaio; l'eccedenza è deducibile nei 5 esercizi successivi, in quote costanti.

Sono integralmente deducibili i canoni derivanti da contratti di manutenzione.

Ne consegue che il costo dei cespiti soggetti a contratto di manutenzione fuoriescono dal suddetto plafond (art. 102, comma 6, tuir).



Art. 102, comma 6, tuir "Le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, che dal bilancio non risultino imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili; [...]"



Nota bene: le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione che dal bilancio risultino imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono non sono disciplinate dalla suddetta disposizione.

Nel diverso caso della patrimonializzazione dei costi incrementativi occorre fare riferimento al disposto normativo di seguito riportato, relativo alla disciplina fiscale degli oneri pluriennali:



Art. 108, comma 1, tuir "Le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio."

L'AMMORTAMENTO FISCALE

Secondo la **C.M. 73/1994** l'art. 74, comma 3 del tuir, ora trasfuso nell'**art. 108, comma 1**, per effetto del Decreto Milleproroghe, **non stabilisce uno specifico criterio di deducibilità delle altre spese relative a più esercizi** (tra le quali quelle **relative alla ristrutturazione di immobili condotti in locazione**), **in quanto la norma si limita a disporre la deducibilità delle stesse nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio**. Secondo la citata circolare, pertanto:



*"Si ritiene, al riguardo, che **i criteri civilistici di ripartizione delle spese in esame costituiscano presupposto per la determinazione della quota di dette spese imputabile al reddito dell'esercizio.**"*

Si riporta di seguito l'**orientamento dell'agenzia delle entrate**:

<ul style="list-style-type: none"> ▪ 	<p>Art. 108 c. 1 Tuir RM 8/02/1979 n. 9/543 RM 27/12/1983 n. 9/400 RM 10/07/1982 n. 9/2980</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio; ▪ va considerato il minor periodo tra quello di utilità futura delle spese e quello residuo della locazione; ▪ va considerato il periodo di rinnovo se la facoltà è a discrezione del conduttore; ▪ ove alla scadenza del contratto il conduttore non dovesse esercitare la facoltà del rinnovo, le quote di ammortamento residue risultano integralmente deducibili nell'esercizio in cui ciò si verifica
---	---	---

Si possono riassumere di seguito le **criticità che emergono dalla giurisprudenza** rispetto all'assunto iniziale, del quale abbiamo appena trattato.

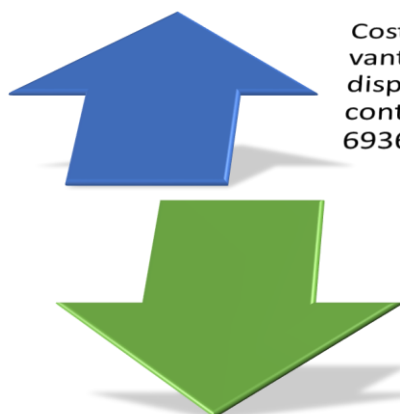
ASSUNTO DI BASE	DEDUCIBILITA'	ORIENTAMENTO
Le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio. L'ammortamento va effettuato nel minor periodo tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo della locazione, tenendo conto dell'eventuale rinnovo se dipendente dal conduttore.	→ Le spese di manutenzione straordinaria non sono deducibili	<ul style="list-style-type: none"> Si applica meccanicamente il criterio civilistico che pone a beneficio del proprietario le spese di manutenzione straordinaria
	→ Le spese di manutenzione straordinaria sono deducibili	<ul style="list-style-type: none"> La scelta tra l'ammortamento e la patrimonializzazione è una facoltà dell'impresa
		<ul style="list-style-type: none"> Occorre fare riferimento al criterio applicato dalla società, tenendo conto dell'utilità del bene e del parere espresso eventualmente da revisori e sindaci L'onere della prova relativo al minor periodo di utilità del bene incombe sul contribuente

1. RILEVANZA DELLA DISCIPLINA CIVILISTICA IN TEMA DI LOCAZIONI.



Dubbio: Sono deducibili le spese di manutenzione straordinaria sostenute dal conduttore sull'immobile strumentale di proprietà di terzi?

Si riassumono di seguito le posizioni assunte, in merito dalla suprema corte:



Costi indeducibili in quanto a vantaggio del proprietario, per disposizione di legge o per accordi contrattuali (Cass., nn. 13494/2015, 6936/2011, 2939/2006)

Costi deducibili in quanto occorre fare riferimento ai benefici economici dell'investimento in capo all'impresa (Cass., nn. 24277/2015, 6200/2015, 13327/2011)

La deduzione fiscale delle migliorie sui beni di terzi trova un primo ambito conflittuale tra le maglie degli accordi contrattuali disciplinati dal codice civile.

Infatti, nella **Cassazione sent. n. 13494/2015** (conforme cass., n. 6936/2011 e cass., 2939/2006, in materia di iva), viene precisato quanto segue:



"Avuto riguardo, in particolare, ai beni immobili di proprietà di terzi, cui si riferiscono buona parte delle spese contestate, come risulta dai passi del pvc riportati nel ricorso dell'Agenzia, questa Corte ha già affermato che i relativi costi di manutenzione straordinaria non sono deducibili, in quanto privi di requisito dell'inerenza all'attività d'impresa richiesto dall'art. 75, comma 5, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (testo temporalmente applicabile alla fattispecie, ora art. 109 stesso d.P.R.), se effettuati su beni detenuti in locazione, non essendo ravvisabile la correlazione tra la spesa od il costo sostenuti e l'esercizio effettivo dell'attività economica dell'imprenditore, richiesta dalla norma, in quanto il beneficiario ultimo dei miglioramenti apportati all'immobile condotto in locazione mediante spese di manutenzione straordinaria, rimane esclusivamente il locatore (Cass. 6936/2011 ed, in materia di Iva, Cass. 2939/2006)."

In merito è stato precisato quanto segue nella **sentenza della cassazione n. 6936/2011**:



" (l) principi normativi che regolano il contratto di locazione (artt. 1576, 1609 e 1621 c.c.) prevedono che le riparazioni straordinarie rimangono a carico del locatore, sicché il conduttore ben può ottenerne, da quest'ultimo, il rimborso."

L'altro orientamento della cassazione, pro-contribuente, può essere riassunto come segue:



Cass 24277/2015. "Come questa Corte ha già affermato, con condiviso principio, **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 (cfr. Cass. 13327/2011, n.6200/2015)."

Anche la più recente **ordinanza della cassazione n. 17421/2016** ha sostanzialmente ribadito il concetto più sopra espresso: **"il contribuente può portare in detrazione l'imposta assolta sulle spese di ristrutturazione dell'immobile destinato all'esercizio dell'attività d'impresa anche se non ne è proprietario, ma conduttore o comodatario, essendo irrilevanti la disciplina civilistica e gli accordi intercorsi tra le parti."**



ATTENZIONE: l'operazione non è priva di rischi, considerato l'orientamento ondivago della cassazione. Muove a vantaggio del contribuente l'affermarsi del principio della irrilevanza della disciplina civilistica e degli accordi contrattuali. Appare importante predisporre la necessaria documentazione dalla quale sia possibile desumere le ragioni dell'accollo del costo, volte verso l'incremento della redditività dell'impresa.

2. LA PORTATA APPLICATIVA DEI CRITERI CIVILISTICI AI FINI FISCALI.

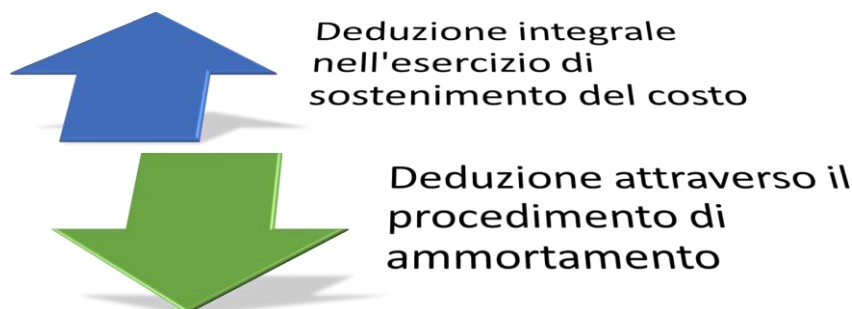
Il problema della deducibilità, a monte, dell'operazione, non costituisce l'unico ostacolo fiscale. Infatti emergono ulteriori criticità in merito al tempo della deducibilità fiscale del costo.



Dubbio: ai fini della delimitazione temporale della deduzione del costo, occorre considerare l'esercizio di sostenimento ovvero considerare il periodo contrattuale? In quest'ultimo caso occorre considerare anche il rinnovo previsto contrattualmente?

Con riguardo al caso di specie si ricorda che l'amministrazione finanziaria tende ad applicare in automatico la disciplina contabile.

Vi sono differenti orientamenti, in campo fiscale, in merito al caso di specie.



2.1. Discrezionalità della scelta effettuata su basi tecniche, previo consenso dei sindaci

Si riporta di seguito l'orientamento della cassazione in base al quale la scelta tra:

- ➔ l'imputazione del costo nell'esercizio del sostenimento e
- ➔ l'imputazione del costo nello stato patrimoniale

si fonda su criteri di discrezionalità tecnica, previo consenso del collegio sindacale, ove esistente.

▪	Cass., nn. 382/2016 e 24939/2013	<i>"(I)n tema di deduzioni ai fini IRPEG ed IRAP, i costi di natura straordinaria per la loro utilità pluriennale, ai sensi dell'art. 2426, primo comma, numero 5), cod. civ., possono - previo consenso del collegio sindacale ove esistente – essere iscritti nell'attivo, anziché essere imputati in conto economico come componenti negativi del reddito di esercizio in cui sono sostenuti, ove la società ritenga, in base ad una scelta fondata su criteri di discrezionalità tecnica, di capitalizzarli in vista di un successivo ammortamento pluriennale invece di far gravare i costi interamente sull'esercizio in cui sono stati sostenuti."</i>
▪	Cass., nn. 382/2016 e 8344/2006	<i>L'art. 74, comma 3 TU1R (ora trasfuso nell'art. 108 – N.d.a.), in particolare, nel prevedere la deducibilità delle spese relative a più esercizi, non reca, a differenza dell'art. 67, comma 2 (ora trasfuso nell'art. 102 – N.d.a. -), alcuna tipizzazione dei criteri di esposizione di tali componenti negativi del reddito, con la conseguenza che la ripartizione pluriennale dei costi in questione presuppone che l'impresa indichi specifici criteri, commisurati alla durata dell'utilità del bene, al fine di stabilire la quota di costo imputabile a ciascun esercizio."</i>

2.2. La scelta puramente discrezionale

Si distacca dai precedenti orientamenti quello contenuto nella **Cass. sent. n. 7885/2016**, di seguito riportato:



"La disposizione normativa consente all'imprenditore di esercitare l'opzione tra la capitalizzazione delle spese incrementative quale aumento del costo del bene ammortizzabile, ovvero la loro deduzione immediata entro i limiti quantitativi prefissati (deduzione di importo non superiore al 5% del costo complessivo dei beni ammortizzabili; deduzione dell'eccedenza per quote costanti nei cinque esercizi successivi)."



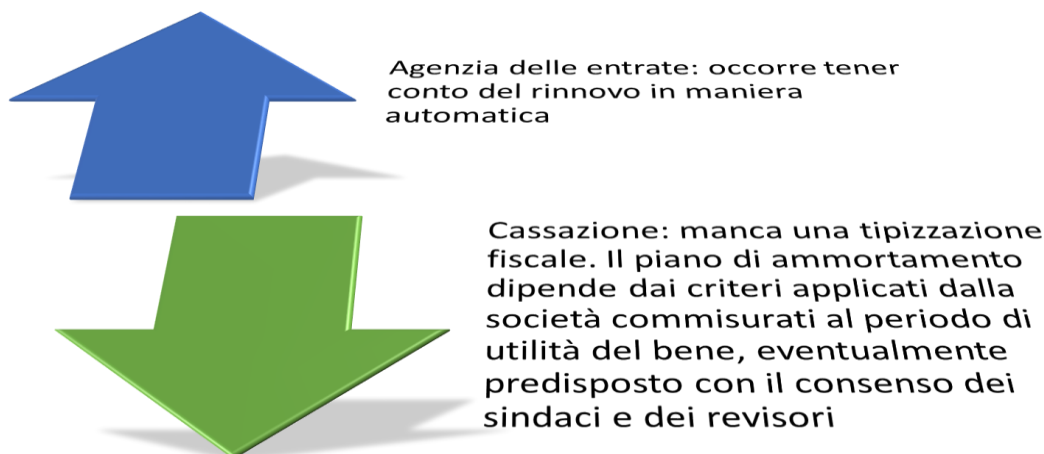
ATTENZIONE: appare evidente, dalle risultanze di tale sentenza, che sono venuti meno i criteri civilistici che richiedevano, nel caso di specie (rifacimento del tetto), la patrimonializzazione della spesa. Secondo la Cassazione, l'impresa, per effetto dell'art. 102 c. 6 Tuir, è libera di scegliere la deduzione immediata del costo ovvero l'ammortamento.

2.3. La durata dell'ammortamento: il rinnovo

Altra criticità è rappresentata dal computo del periodo di rinnovo del contratto di locazione, ai fini della definizione del periodo di ammortamento della spesa. Anche in questo caso la giurisprudenza, diversamente dall'amministrazione finanziaria, si è discostata dagli automatismi normativi.

Si veda in merito quanto di seguito riportato.

▪	Cass., n. 382/2016	<i>"A fronte del piano di ammortamento predisposto, con il consenso di sindaci e revisori, dalla società, nella sua discrezionalità tecnica, in relazione alla durata contrattuale della locazione senza considerare il periodo di rinnovo, in quanto commisurata alla residua possibilità di utilizzazione delle opere in oggetto, non appare condivisibile l'automatica estensione della ripartizione di tali costi alla durata della locazione comprensiva del periodo di rinnovo."</i>
---	--------------------	--



3. DURATA DELL'AMMORTAMENTO NEL CASO DEL MINOR PERIODO DI UTILITÀ

Si tenga presente che il contratto di locazione immobiliare presenti i tempi di seguito sintetizzati, considerando che il periodo di utilità futura del bene di terzi sia inferiore al periodo contrattuale:



Una recente sentenza della giurisprudenza di merito ha precisato che nel caso di un periodo di ammortamento civilistico (5/6 anni) inferiore rispetto a quello che tiene conto del rinnovo (15 anni), la deducibilità delle quote di ammortamento è subordinata alla dimostrazione, a cura del contribuente, della minore utilità delle spese. La prova può essere fornita mediante dati di esperienza e studi tecnici (C.T.R. di Milano, sentenza n. 2908/67/16 del 16 maggio 2016).

IVA

In merito alla detrazione dell'iva assolta sulle ristrutturazioni immobiliari occorre fare riferimento all'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972.

Secondo il recente orientamento della suprema corte la detraibilità dell'iva sulle ristrutturazioni di immobili di terzi, destinati all'esercizio dell'impresa non deriva dal titolo di proprietà o di godimento di beni altrui. Infatti:



Cass. sent. n. 19191/2017: "in materia d'IVA, in virtù del principio fondamentale di neutralità, il contribuente può portare in detrazione l'imposta assolta sulle spese di ristrutturazione dell'immobile destinato all'esercizio dell'attività d'impresa, anche se non ne è proprietario, ma conduttore o comodatario, essendo irrilevanti la disciplina civilistica e gli accordi intercorsi tra le parti, salvo che i costi siano fittizi e sia, perciò, configurabile una fattispecie fraudolenta» (Cass. n. 6200 del 2015 e la giurisprudenza ivi citata; v., in tema di imposte sui redditi, Cass. n. 1788 del 2017)"



Attenzione: secondo la corte, a prescindere dal titolo giuridico, ciò che conta ai fini dell'iva è la strumentalità dell'immobile (cass., nn. 6200/2015, 10079/2009 e 3544/2010).

Anche ai fini dell'iva occorre considerare il diverso orientamento della cassazione (sent. n. 2939/2006 e 13494/2015).