

## PRIMO PIANO

## Imposte dirette

## SPESE di MANUTENZIONE, RIPARAZIONE, AMMODERNAMENTO e TRASFORMAZIONE su BENI PROPRI dell'IMPRESA e su BENI di TERZI

*di Andrea Barison*

**PREMESSA**

I beni strumentali utilizzati dalle imprese per lo svolgimento della propria attività richiedono, in modo più o meno continuo e programmato, il sostenimento di costi volti a garantirne la capacità e la produttività originarie o un miglioramento delle stesse in ragione alle mutate esigenze aziendali.

Con il presente articolo si procederà ad esaminare la disciplina contabile e fiscale delle spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione sostenute dall'impresa sia in relazione a immobilizzazioni materiali di sua proprietà sia in relazione a immobilizzazioni materiali non di proprietà della stessa e utilizzate in base a contratti di comodato, locazione o leasing.

**FATTISPECIE**

Le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione sostenute dall'impresa, sia in relazione a beni di proprietà che non, possono essere così suddivise:

- a) **spese di manutenzione ordinaria**: costi sostenuti per mantenere in efficienza le immobilizzazioni materiali al fine di assicurare la loro vita utile prevista, nonché la capacità e la produttività originarie (spese per pulizia, lubrificazione, revisione);
- b) **spese di riparazione**: costi sostenuti per riparare guasti o

rotture subite dalle immobilizzazioni materiali;

- c) **spese di ammodernamento, trasformazione, miglioramento, ampliamento** (spesso, nella pratica, genericamente definite **spese di manutenzione straordinaria**): costi sostenuti per aumentare in modo tangibile e significativo la produttività, la vita utile o la sicurezza del bene strumentale.

**SPESE RELATIVE a BENI di PROPRIETÀ***Spese di manutenzione ordinaria*

Come abbiamo visto, in questa categoria rientrano quei costi che l'impresa sostiene per mantenere in efficienza le immobilizzazioni materiali.

Dal punto di vista contabile – si veda il principio contabile nazionale n. 16 relativo alle immobilizzazioni materiali – tali costi trovano diretta collocazione nel **conto economico dell'esercizio** nel corso del quale sono stati **sostenuti** incidendo, quindi, sul **risultato civilistico** dello stesso.

La normativa fiscale – art. 67, co. 7, D.P.R. 22.12.1986, n. 917 [CFF 5167] – stabilisce che tali tipologie di costi, imputati direttamente a conto economico, sono **deducibili** nel limite del **5%** del costo **complessivo** di tutti i **beni materiali ammortizzabili** (con esclusione, quindi, del costo dei beni materiali non ammortizzabili e dei beni immateriali) quale

risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili.

Nel caso di beni ceduti nel corso dell'esercizio, sempre ai sensi dell'art. 67, co. 7, D.P.R. 917/1986, la deduzione spetta in **proporzione alla durata del possesso** ed è commisurata, per il **cessionario**, al **costo di acquisizione**. Analogamente, per i beni acquistati nel corso dell'esercizio, l'art. 12, D.P.R. 4.2.1988, n. 42 [CFF 5494] stabilisce che il limite percentuale di deducibilità del 5% di cui all'art. 67, co. 7, D.P.R. 917/1986 è calcolato sulla parte del relativo **costo proporzionale alla durata del possesso**.

Le suddette disposizioni hanno, quindi, lo scopo, nel caso di beni posseduti per un periodo inferiore alla durata dell'intero esercizio, di **ridurre il plafond deducibile**.

Nel caso in cui le spese imputate a conto economico eccedano il limite del 5% l'eccedenza è deducibile per **quote costanti** nei **cinque esercizi successivi**.

**Esempio:**

- costo storico dei beni strumentali materiali all'1.1.2001 € 1.000.000,00;
- costo storico dei beni strumentali materiali acquistati l'1.5.2001 € 50.000,00;
- costo storico dei beni strumentali materiali ceduti l'1.4.2001 € 30.000,00.

Il plafond deducibile sarà così determinato:

[(€ 1.000.000,00 – € 30.000,00) x 5% + (€ 50.000,00 x 5% x 8/

## PRIMO PIANO

12) + (€ 30.000,00 x 5% x 3/12)] = € 50.541,67.

Per specifici settori produttivi, con D.M. del Ministro delle Finanze, possono essere stabiliti diversi criteri e modalità di deduzione. (1)

Qualora l'impresa, per la **manutenzione** di determinati **beni strumentali**, corrisponda a soggetti terzi dei **compensi periodici** dovuti **contrattualmente** e, per gli stessi opti per la **deducibilità integrale** nell'esercizio di competenza, ai fini del limite del 5% **non si terrà conto del costo** dei suddetti beni strumentali.

È inoltre stabilito che per le **imprese di nuova costituzione** il limite percentuale del 5% si calcola, per il primo esercizio, sul **costo complessivo** dei beni strumentali materiali quale risulta alla **fine dell'esercizio**.

**Spese di riparazione**

Valgono le **medesime considerazioni** fatte in merito alle **spese di manutenzione ordinaria**.

**Spese di ammodernamento, trasformazione, miglioramento, ampliamento**

Secondo corretti principi contabili - si veda il già menzionato principio contabile nazionale n. 16 - tale tipologia di costi sostenuti per aumentare in modo tangibile e significativo la produttività, la vita utile o la sicurezza del bene strumentale vanno **rilevati in bilancio ad incremento del costo** dei beni cui si riferiscono.

Questi costi **non** assumono una **autonoma rilevanza** rispetto al costo dei beni ai quali si riferiscono; non danno, quindi, luogo ad una nuova categoria di beni.

Le **quote di ammortamento** andranno quindi calcolate in modo **unitario e indistinto** sul costo del bene incrementato dei suddetti costi ed applicando le **percentuali**

di **ammortamento** previste per la **categoria di appartenenza del bene**. (2)

**Esempio:**

- costo storico del bene € 2.000,00;
- fondo di ammortamento del bene € 2.000,00;
- spese incrementative € 200,00;
- percentuale di ammortamento propria del bene 10%;

avremo che l'ammortamento sarà calcolato sul valore di € 2.200,00 = (€ 2.000,00 + € 200,00) con la conseguenza che l'ammortamento massimo deducibile nell'anno sarà pari a € 220,00 e quindi le spese incrementative, pari a € 200,00, saranno ammortizzate e dedotte interamente nell'esercizio di sostenimento.

**SPESE RELATIVE a BENI di TERZI**

**Non esiste una disposizione fiscale** specifica che disciplini il trattamento delle spese relative a beni di terzi detenuti in forza di contratti di comodato, locazione o leasing.

Dal punto di vista fiscale si ritiene, quindi, applicabile la **medesima disciplina** adottabile ai fini **civilistici**, per cui le spese che esauriscono la loro utilità nell'esercizio in cui sono **sostenute concorrono integralmente** a formare il **risultato** di tale esercizio, mentre quelle che producono benefici per l'impresa anche in esercizi successivi devono essere **ripartite** anche in questi periodi.

Il predetto comportamento civilistico, che non contrasta con nessuna disposizione di natura fiscale in merito al reddito di impresa, lo si deve quindi, ai sensi dell'art. 52, D.P.R. 22.12.1986, n. 917 [CFF ② 5152], intendere recepito anche ai fini fiscali.

Inoltre l'art. 74, co. 3, D.P.R. 917/1986 [CFF ② 5174] stabilisce che le spese relative a più eserci-

zi, diverse da quelle per studi, ricerche, pubblicità, propaganda e rappresentanza sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio, cioè in ragione dell'utilità apportata a ciascun esercizio. Ciò significa che per quelle spese che producono la loro utilità per più periodi il criterio civilistico coincide con quello fiscale dell'art. 74, co. 3, D.P.R. 917/1986 anche se il suddetto articolo non si riferisce in modo specifico a queste spese. (3)

Come per le immobilizzazioni materiali di proprietà dell'impresa possiamo, quindi, **distinguere** tra spese che **esauriscono** la loro **utilità** nel corso dell'**esercizio** in cui sono state **sostenute** (spese di manutenzione ordinaria e di riparazione) e spese che **non esauriscono** la loro **utilità** nel corso dell'esercizio nel corso del quale sono state **sostenute** (spese di ammodernamento, trasformazione, miglioramento, ampliamento).

**Spese di manutenzione ordinaria**

Vanno imputate e dedotte nel conto economico dell'esercizio nel corso del quale sono state **sostenute**.

**Spese di riparazione**

Vanno imputate e dedotte nel conto economico dell'esercizio nel corso del quale sono state **sostenute**.

**Spese di ammodernamento, trasformazione, miglioramento, ampliamento**

Si rende necessaria la **relativa capitalizzazione**.

Il principio contabile nazionale n. 24 relativo alle immobilizzazioni immateriali prospetta due soluzioni:

- a) i costi sostenuti sono iscrivi-  
bili tra le «**Immobilizzazioni materiali**» nella specifica ca-

## PRIMO PIANO

tegoria di appartenenza;

- b) i costi sostenuti sono capitalizzabili ed iscrivibili nella voce B) 7) «**Altre immobilizzazioni immateriali**» dello Stato patrimoniale redatto secondo lo schema CEE.

Esaminiamo, in dettaglio, le due soluzioni prospettate:

- a) i costi sono iscrivibili tra le «**Immobilizzazioni materiali**» nella **specifica categoria** di appartenenza quando gli stessi sono **separabili** dai **beni** cui fanno riferimento ovvero hanno una loro **autonoma funzionalità**.

In questo caso, quindi, sono iscrivibili in bilancio nella relativa categoria di appartenenza e dal punto di vista dell'ammortamento si rendono applicabili le **aliquote di ammortamento** previste per la **categoria** stessa;

- b) i costi, viceversa, sono iscrivibili tra le «**Altre immobilizzazioni immateriali**», voce B) 7), quando **non** sono **separabili** dai beni in relazione ai quali sono stati sostenuti ossia non hanno una loro autonoma funzionalità.

In quest'ultimo caso l'**ammortamento** di tali costi deve es-

sere effettuato nel **periodo minore** tra quello di **utilità futura** delle spese sostenute e quello della **durata residua** del **contratto** in base al quale è utilizzato il bene, tenuto conto anche dell'eventuale periodo di rinnovo se dipendente dal conduttore. (4)

Lo stesso criterio, in relazione all'art. 74, co. 3, D.P.R. 917/1986 [CFF ② 5174] e alle considerazioni sopra svolte, si rende, quindi, applicabile anche ai fini fiscali.

Analizziamo, ora, il comportamento che dovrebbe essere tenuto nel caso di beni utilizzati in base a:

- a) **contratto di comodato**;  
b) **contratto di locazione**;  
c) **contratto di leasing**;

nel caso in cui le spese sostenute siano **capitalizzate ed iscritte** nella **voce B) 7)** dello Stato Patrimoniale dello schema CEE.

**Contratto di comodato:** i costi sono **ammortizzabili** nel periodo minore tra quello di **utilità futura** degli stessi e la **durata residua** del contratto di comodato.

**Contratto di locazione non rinnovabile:** i costi sono **ammortizzabili** nel **periodo minore** tra

quello di **utilità futura** degli stessi e la **durata residua** del contratto di locazione.

**Contratto di locazione rinnovabile:** i costi sono **ammortizzabili** nel **periodo minore** tra quello di **utilità futura** degli stessi e la **durata residua** del contratto, **compreso** il periodo per il quale è prevista la **rinnovabilità** dello stesso se dipendente dal conduttore.

In caso di **mancato rinnovo** del contratto le quote **residue** andranno dedotte **interamente** nell'esercizio nel corso del quale si verifica tale circostanza.

**Contratto di leasing:** i costi sono **ammortizzabili** nel **periodo minore** tra quello di **utilità futura** degli stessi e la **durata residua** del contratto. Qualora si ritenga che alla conclusione del contratto sarà esercitato il **diritto di riscatto** si ritiene che l'ammortamento dei costi debba avvenire nel **periodo minore** tra quello di utilità futura degli stessi e la **vita utile** del cespite. Nel caso in cui **non** sia esercitato il **diritto di riscatto** l'importo dei costi non ammortizzati sarà **dedotto interamente** nell'esercizio nel corso del quale non si è verificato il riscatto.

(1) Si veda, ad esempio, il D.M. 9.5.1989 relativo alle imprese estrattive, il D.M. 13.7.1981 relativo agli autotrasportatori merci c/terzi, imprese di trasporto pubblico, taxi, noleggio auto e auto scuole ed il D.M. 13.10.1994 relativo alle imprese siderurgiche in genere e fonderie di seconda fusione.

(2) In questo senso si veda la C.M. 17.5.2000, n. 98/E del Ministero delle Finanze dove è stato affermato che «Qualora le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione siano imputate ad incremento del costo dei beni cui si riferiscono, gli ammortamenti vanno computati, anche ai fini fiscali, sull'intero valore incrementato». In modo conforme si veda anche la «Norma di comportamento n. 129 dell'Associazione Dottori Commercialisti di Milano».

(3) Si vedano in modo particolare le ancora attuali RR.MM. direzione regionale delle imposte, 8.2.1979, n. 9/543; 10.7.1982, n. 9/2980 e 27.12.1983, n. 9/400.

(4) Si veda, in questo senso, il già richiamato principio contabile nazionale n. 24.