

Le spese di manutenzione ordinaria e straordinaria nell'affitto d'azienda

di [Fabio Balestra](#)

Publicato il 5 Novembre 2013

Quando si sottoscrive un contratto di affitto d'azienda sorge sempre il problema della gestione dei beni ammortizzabili di proprietà dell'azienda affittata: oggi analizziamo come vanno contabilizzate e trattate fiscalmente le spese di manutenzione sulle immobilizzazioni 'affittate' insieme all'azienda.

Le spese di manutenzione ordinaria e straordinaria - Premessa

Nelle aziende, specie in quelle industriali, rivestono una notevole importanza i costi di manutenzione e riparazione delle immobilizzazioni materiali. Tale categoria di costi è soggetta ad un diverso trattamento civilistico e fiscale a seconda che si tratti di spese ordinarie o straordinarie. In particolare la disciplina fiscale delle spese di manutenzione, riparazione ammodernamento varia a seconda che esse si riferiscano:

- a beni **di proprietà dell'impresa**;
- a beni utilizzati dall'impresa, ma **di proprietà di terzi**.

Al fine di comprendere le particolarità riferite alle spese di manutenzione sostenute su beni facenti parte di aziende affittate è necessario procedere ad una preventiva seppur sintetica disamina della disciplina generale delle spese di manutenzione sostenute su beni propri.

Manutenzione su beni propri

Secondo quanto chiarito dal principio contabile nazionale OIC n. 16 esiste una distinzione fondamentale fra il carattere di spesa straordinaria e ordinaria:

- la spesa di **manutenzione straordinaria** va ad incrementare il valore del bene cui si riferisce aumentandone la produttività o la vita utile con l'obiettivo di arrecare un miglioramento del



risultato economico;

- la spesa di **manutenzione ordinaria** rappresenta invece un costo di natura ricorrente finalizzato a mantenere il bene in buono stato di funzionamento.

La differente natura delle spese fa sì che queste siano civilisticamente allocate in differenti “zone” del bilancio e di conseguenza che abbiano un differente trattamento fiscale.

Manutenzione ordinaria

Le spese di manutenzione, riparazione e ammodernamento eseguite su beni di proprietà dell'impresa sono disciplinate dall'art. 102 co. 6 TUIR. Tale norma stabilisce che, laddove non imputate dal punto di vista contabile ad incremento del costo dei beni, le predette spese sono deducibili:

- **nel limite del 5%** del costo complessivo di tutti i beni ammortizzabili risultanti dal registro dei cespiti ammortizzabili all'inizio del periodo di imposta, (per le imprese di nuova costituzione il limite percentuale si calcola, per il primo esercizio, sul costo complessivo quale risulta alla fine dell'esercizio);
- la deducibilità dell'eventuale eccedenza avviene in **quote costanti** nei cinque periodi di imposta successivi.

Nota bene In riferimento alla base imponibile su cui applicare il suddetto 5% occorre ricordare che con la conversione in legge (L. 44/2012) del decreto semplificazioni fiscali viene cancellato l'obbligo di applicare il limite massimo annuale di deducibilità delle spese di manutenzione e riparazione sopportate dalle imprese nell'esercizio anche ai beni che sono stati acquisiti o venduti nel corso dell'anno. In pratica, attraverso la soppressione di parte del co. 6, art. 102, TUIR le imprese, a decorrere dal periodo d'imposta 2012, potranno portare in deduzione la quota calcolata sui soli **beni presenti all'inizio dell'esercizio**.

Si precisa che la limitazione di cui sopra non si applica alle spese di manutenzione rappresentate da compensi periodici dovuti contrattualmente a terzi sulla base di accordi contrattuali di manutenzione periodica.

La limitazione alla deducibilità del 5% in sede di determinazione del reddito di impresa comporta:

- nel periodo di imposta di competenza una **ripresa in aumento** dell'utile civilistico in misura pari all'eccedenza di spese di manutenzione ordinarie su beni propri di competenza dell'esercizio rispetto al limite massimo deducibile;
- nei cinque periodi di imposta successivi a quello di competenza, in una **ripresa in diminuzione** dell'utile civilistico in misura pari a un quinto dell'eccedenza delle spese di manutenzione ordinarie su beni propri rispetto al limite massimo che l'imprenditore ha potuto portare in deduzione nel

periodo di imposta di competenza.

Per completezza, si segnala che laddove si determini la predetta “eccedenza” con conseguente differimento a periodi di imposta successivi a quello di competenza della deducibilità dei relativi importi, è necessario procedere allo stanziamento in bilancio delle **imposte anticipate** e del relativo credito per imposte anticipate.

Manutenzione straordinaria

Il [principio contabile nazionale OIC n. 16](#) definisce i costi di manutenzione straordinaria quali costi di ampliamento, ammodernamento o miglioramento di un’immobilizzazione, finalizzati ad aumentarne la rispondenza agli scopi per cui essa era stata acquistata, con conseguente aumento significativo e misurabile della capacità o della produttività o della sicurezza o della vita utile del bene. Nello specifico deve potersi ravvisare un collegamento fra il costo e un incremento significativo e misurabile di capacità produttiva e vita utile del bene. Dunque **tali spese vanno ad aumentare il costo storico** del bene su cui sono stati eseguiti gli interventi stessi. Per effetto del suddetto aumento il costo andrà computato in bilancio sotto forma di maggiore quota di ammortamento con la medesima aliquota applicata al bene cui si riferiscono. La capitalizzazione si traduce quindi in un incremento del costo storico dei beni stessi e in un parallelo incremento delle quote di ammortamento imputabili a ogni esercizio. Il processo di ammortamento prosegue infatti, di norma, senza soluzione di continuità sul nuovo maggiore valore, lasciando immutato il periodo di ammortamento a fronte di maggiori quote annue. Infatti nel caso in cui si proceda a patrimonializzare le spese incrementative il valore su cui calcolare l’ammortamento è dato dal costo di acquisto originario aumentato delle spese dovendo in ogni caso escludere che detti costi possano costituire un cespite autonomo (vedi C.M. n. 98/E del 17.5.2000).

Nota bene E’ chiaro che qualsiasi capitalizzazione di costo può essere effettuata se vi è ragionevole aspettativa che i ricavi futuri possano coprire i maggiori costi derivanti dal procedimento di capitalizzazione.

In buona sostanza i **costi di manutenzione straordinaria sono aggiunti al costo dell’impianto** al quale si riferiscono e dunque non subiscono un procedimento autonomo di ammortamento ma congiunto a quello del fattore produttivo pluriennale, ma lasciando immutato l’originario piano di ammortamento. Va tuttavia ricordato che nel caso in cui le spese incrementative abbiano l’effetto di prolungare la vita utile residua del bene, nel rispetto del principio per cui l’ammortamento deve rispecchiare la residua possibilità di utilizzazione del bene, è necessario modificare l’originario piano di ammortamento, ripartendo il valore contabile netto sulla nuova vita utile residua del bene (ADC Milano) 129. Certo è che il piano di ammortamento potrà prevedere quote di ammortamento minori o maggiori di quelle originarie

e il tutto deve essere motivato in nota integrativa (e ciò a seconda che rispettivamente la vita utile del bene sia aumentata a resti immutata).

<i>Esempio 1: periodo d'ammortamento non ancora completato</i>	
Costo storico immobile anno 2012	€ 300.000
Spese straordinarie sostenute anno 2013	€ 20.000
Costo rideterminato a seguito della capitalizzazione	€ 320.000
Quota di ammortamento anno 2012 (3% su 300.000)	€ 9.000
Quota di ammortamento anno 2013 (3% su 320.000)	€ 9.600

<i>Esempio 2: periodo d'ammortamento completato e rideterminazione del periodo di ammortamento</i>	
Costo storico immobile anno 1969	€ 100.000
Spese straordinarie sostenute anno 2013	€ 6.000 Considerando una rideterminazione della vita utile del bene in 3 anni
Quota di ammortamento anno 2013	€ 2.000
Quota di ammortamento anno 2014	€ 2.000

Quota di ammortamento anno 2015	€ 2.000
---------------------------------	---------

A titolo di chiarimento va sottolineato che la suddetta rideterminazione civilistica delle quote di ammortamento deve “fare i conti” con i limiti imposti dalla disciplina fiscale.

TRATTAMENTO FISCALE DELLE SPESE DI MANUTENZIONE	
Spese di manutenzione ordinaria su beni propri	Sono costi dell'esercizio contabilizzati nel Conto Economico alla voce B.14. Dal punto di vista fiscale sono deducibili nel periodo di imposta di competenza nel limite del 5% del “monte cespiti” e per l'eccedenza nei cinque periodi di imposta successivi in quote costanti.
Spese di manutenzione straordinaria su beni propri	Vanno posti ad incremento del valore di Stato Patrimoniale dei beni cui si riferiscono. Dal punto di vista fiscale sono deducibili mediante il normale processo di ammortamento del bene.
Spese di manutenzione ordinaria su beni di terzi	Sono costi dell'esercizio contabilizzati nel Conto Economico alla voce B.14. Dal punto di vista fiscale sono deducibili per intero nel periodo di imposta di competenza nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni.

Spese di manutenzione straordinaria su beni di terzi	Vanno iscritti nell'attivo dello Stato Patrimoniale tra le immobilizzazioni immateriali alla voce B.I.7 e ammortizzati su più esercizi in proporzione alla residua possibilità di utilizzazione del bene cui sono relativi da parte dell'impresa conduttrice. Dal punto di vista fiscale sono deducibili mediante il medesimo processo di ammortamento civilistico.
---	---

Manutenzioni sui beni in affitto d'azienda

Solitamente affittuario e locatore stabiliscono nel **contratto** a chi spetta di provvedere alle spese di manutenzione ordinarie e straordinarie. Conseguentemente la legittimazione a portare in deduzione le spese di manutenzione è correlata alle previsioni contrattuali o, in mancanza, agli obblighi di legge che attengono all'individuazione della parte contraente tenuta a garantire il mantenimento dell'efficienza del complesso aziendale e, conseguentemente, al sostenimento dei relativi oneri. In buona sostanza la deducibilità delle spese di manutenzione compete in linea generale alla parte contraente cui spetta anche il diritto di dedurre gli ammortamenti, posto che il presupposto su cui tale diritto si fonda è il medesimo. Come si è visto, il legislatore attribuisce tale diritto all'affittuario, a meno che per espressa previsione contrattuale sia previsto il mantenimento dell'onere in capo al concedente. Resta ben inteso che, qualora il contratto d'affitto prevedesse una suddivisione tra concedente e affittuario degli oneri di manutenzione, **tipicamente gli oneri straordinari in capo al concedente e gli oneri ordinari in capo all'affittuario**, la deducibilità dei medesimi spetterebbe ad entrambi, ciascuno per gli oneri sostenuti e di propria competenza.

Manutenzioni ordinarie

Per quanto riguarda le manutenzioni sostenute dall'affittuario l'Amministrazione Finanziaria nella Nota 8.2.79, n. 9/543 afferma che:

- quelle ordinarie sono integralmente deducibili nell'esercizio di sostenimento;
- quelle straordinarie in quote costanti nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.

In riferimento alle manutenzioni ordinarie la sopracitata nota n. 9/543 afferma che **non vada rispettato il**

limite del 5% poiché manca il presupposto dell'esistenza di beni strumentali di proprietà dell'affittuario iscritti nell'apposito registro all'inizio del periodo d'imposta (senza dubbio bisogna pur sempre tenere in considerazione le limitazioni alla deducibilità delle spese di manutenzione riferiti a beni a deducibilità limitata). Nel caso in cui invece per espressa previsione contrattuale si deroghi al disposto di cui all'art. 2561 C.C. e dunque le deducibilità delle spese di manutenzione spettano all'affittante, va ricordato che nei casi in cui il concedente sia un imprenditore individuale che concede in affitto l'unica azienda (perdendo in tal modo la qualifica di imprenditore) gli oneri di manutenzione sostenuti possono da questo essere portati in diminuzione dei proventi percepiti secondo il principio di cassa (art. 71 co. 2 TUIR).

Manutenzioni straordinarie

Relativamente invece alle spese di straordinaria manutenzione, la cui utilità di regola si proietta in più esercizi, le stesse dovrebbero essere deducibili nel limite della **quota imputabile a ciascun periodo d'imposta** e, cioè per gli esercizi di **durata del contratto** di affitto (non oltre). Tali spese infatti pur non potendo essere capitalizzate nel costo di acquisto del cespite, in quanto trattasi di bene non di proprietà, costituiscono comunque oneri che non esauriscono la propria utilità nell'esercizio. L'ammortamento delle spese straordinarie si effettua in definitiva 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. Non esiste alcun vincolo prudenziale in termini di periodo di ammortamento per le **migliorie su beni di terzi**, che concorrono al risultato di esercizio in base al minore fra periodo di utilizzabilità e durata residuale del contratto di locazione. Infatti nel caso in cui il contratto di affitto di azienda non venga rinnovato si ritiene che i costi di manutenzione, per la parte non ancora ammortizzata, possano essere imputati a sopravvenienza passiva. Va peraltro ricordato che qualora ai fini civilistici si sia tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo del contratto di locazione commerciale, che non si è poi realizzato, la sopravvenienza passiva rilevata in bilancio avrà un corrispondente riconoscimento fiscale ai sensi dell'art. 101, co. 4 TUIR.

Esempio Una società commerciale conduce in affitto di azienda un'impresa attraverso un contratto di 6 anni + 6 anni stipulato in data 1/1/2013. L'azienda affittata è composta non solo da impianti e attrezzature ma anche dall'immobile. A seguito di necessità di ristrutturazione di un'ala del fabbricato per esigenze aziendali la società sostiene nel corso del 2013 spese incrementative per € 24.000. Il periodo minore fra quello di utilità futura delle spese e quello residuo di locazione viene individuato nel lasso di tempo mancante al termine del contratto di locazione pari a 6 anni. Dunque l'affittuario decide di ammortizzare in quote costanti le spese sostenute nel 2013 in un numero pari a sei periodi d'imposta. Ogni anno viene calcolato un ammortamento sul valore indicato alla voce B.I.7 "Altre immobilizzazioni immateriali" pari a € 24.000 per una quota costante pari a € 4.000. Nel caso in cui il contratto fosse

risolto prima della scadenza la quota residua di spese non ancora ammortizzate andrebbe contabilizzata come sopravvenienza passiva deducibile.

SPESE DI MANUTENZIONE SOSTENUTE DALL’AFFITTUARIO	
Spese di manutenzione ordinaria	Sono deducibili nel periodo di imposta di competenza dopo essere state contabilizzate a conto economico
Spese di manutenzione straordinaria	Vanno iscritte nell’attivo dello stato patrimoniale e ammortizzate per la durata del contratto di affitto. Al termine del contratto di affitto, l’eventuale residuo di costo non ancora ammortizzato costituisce una sopravvenienza passiva deducibile per l’affittuario.

Esempio di scritture contabili

Scrittura contabile di manutenzione ordinaria di un impianto sostenuta dall'affittuario				
Diversi	a	Debito v/Fornitori		€ 12.200,00
Spese di manutenzione			€ 10.000,00	
Iva a credito			€ 2.200,00	

Riprendendo i dati dell'esempio precedente

Scrittura contabile di manutenzione straordinaria per spese di ristrutturazione di un fabbricato sostenuta dall'affittuario				
Diversi	a	Debiti v/Fornitori		€ 29.280,00
Spese di ristrutturazione fabbricato			€ 24.000,00	
Iva a credito			€ 5.280,00	

Al 31/12

Ammortamento spese di ristrutturazione fabbricato	a	Spese di ristrutturazione fabbricato		€ 4.000,00
--	---	---	--	---------------

5 novembre 2013 di Fabio Balestra

Ti possono interessare anche: [Le spese di manutenzione e riparazione nel bilancio d'esercizio](#)
[Deducibilità delle spese di manutenzione ordinaria e straordinaria su beni aziendali e di terzi](#) [Affitto di
azienda: inquadramento civilistico e contabile](#)