Deducibilità delle spese di manutenzione ordinaria e straordinaria su beni aziendali e di terzi

di Giancarlo Modolo

Pubblicato il 18 Aprile 2017

con il termine 'spese di manutenzione' si è soliti individuare gli oneri che l'esercente attività d'impresa sostiene per tenere in efficienza le immobilizzazioni tecniche: in questo articolo puntiamo il mouse sulla gestione contabile delle spese di manutenzione e sui riflessi sul calcolo del reddito d'impresa (le spese di manuntenzione non sempre sono spese integralmente riconosciute a livello fiscale)

Le spese di manutenzione ordinaria e straordinaria

Con il termine "spese di manutenzione" si è soliti individuare gli oneri che l'esercente attività d'impresa sostiene per tenere in efficienza le immobilizzazioni tecniche con lo scopo sia di garantire la loro prevista durata utile, sia la produttività aziendale.

Nell'ambito di tale categoria è, però, necessario operare una fondamentale distinzione tra:

- *spese di manutenzione ordinaria,* che comprendono tutti quelli interventi di natura ricorrente per mantenere i cespiti in un buono stato di funzionamento e, pertanto, le medesime, ai fini civilistici, devono essere considerate componenti negativi di reddito dell'esercizio in cui sono state sostenute. Tali oneri, di regola, riguardano operazioni finalizzate alla pulizia, alla verniciatura, alla riparazione, alla sostituzione di eventuali parti che risultano deteriorate dall'uso, nonché gli oneri connessi all'ampliamento, all'ammodernamento o al miglioramento degli elementi di tipo strutturale di un bene strumentale che non si traduce in un incremento rilevante e calcolabile di effettiva capacità produttiva o di durata del bene;

- *spese di manutenzione straordinaria*, la cui finalità viene individuata in un effettivo incremento più o meno significativo e tangibile della capacità produttiva e/o di durata del cespite e, pertanto, le medesime costituiscono i cosiddetti oneri incrementativi o costi capitalizzabili. In pratica, le medesime si sostanziano in ampliamenti, modifiche, sostituzioni e altri miglioramenti riferibili al

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

bene.

Deducibilità delle spese di manutenzione

Ai fini fiscali, a norma dell'art. 102 del Tuir, le spese, le spese in argomento, che dal bilancio non risultano imputate ad incremento del valore dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili:

- nell'anno di competenza nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili (salvo diverse situazioni espressamente disciplinate da specifici provvedimenti – vedere Fig. 1), tenendo presente, in ogni caso, che per le imprese di nuova costituzione il limite percentuale si deve calcolare, limitatamente al primo esercizio, sul costo complessivo quale risulta alla fine del periodo d'imposta;

e:

- l'eccedenza deducibile deve essere dedotta per quote costanti nei cinque esercizi successivi.

Al riguardo, si ritiene opportuno puntualizzare che in presenza di spese di manutenzione che eccedono lo specifico limite previsto, con conseguente rinvio dell'eccedenza ai periodi d'imposta successivi, si rende anche necessario procedere alla valutazione e contabilizzazione dello stanziamento della fiscalità differita e, specificamente, delle imposte anticipate.

Fig. 1 – Diverse percentuali di deducibilità per specifici settori di attività

Attività d'impresa (tipologia)	**Percentuale di deducibilità**	**Riferimento normativo**

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Generalità delle imprese	5%, tenendo presente che l'eccedenza è deducibile in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi	Art. 102, comma 6, del Tuir

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

• concessionari di autoservizi pubblici di linea; • esercenti attività di autotrasporto di cose per conto terzi iscritti nel relativo albo; • esercenti attività di locazione di autoveicoli senza conducente; • titolari di licenze per il trasporto di persone con autoveicoli da piazza (taxi) e da noleggio con conducente (c.d. NCC); • titolari di scuole per conducenti di veicoli a motore (scuole guida); per le spese inerenti agli automezzi, compresi quelli per il trasporto interno, tenendo	25%, tenendo presente che l'eccedenza è deducibile in quote costanti nei tre periodi d'imposta successivi	D.M. 13 luglio 1981
Imprese operanti nel settore estrattivo, per i beni specifici (gruppo IV della tabella dei coefficienti di ammortamento *ex* D.M. 31 dicembre 1988)	15%, tenendo presente che l'eccedenza è deducibile in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi	D.M. 9 maggio 1989

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Imprese operanti nei settori della siderurgia e metallurgia (gruppo VII, specie 1a /A e 1a /C, della tabella dei coefficienti di ammortamento *ex* D.M. 31 dicembre 1988)	11%, tenendo presente che l'eccedenza è deducibile in quote costanti nei cinque periodi d'imposta	D.M. 13 ottobre 1994

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

A chiarimento di quanto esposto, valga il seguente esempio numerico. *Caso* – si consideri l'ipotesi di una società a responsabilità limitata con le informazioni e dati contabili seguenti:

- costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili all'inizio del periodo d'imposta (1° gennaio 2016) pari a € 40.000,00;
- in data 1 marzo 2016 risulta acquistato un macchinario dal costo d'acquisto pari ad € 6.000,00;
- in data 12 settembre 2016 viene venduto un bene strumentate del valore di € 10.000;
- nel corso del 2016 ha sostenuto spese di manutenzioni ordinarie per € 10.000,00.

Soluzione - individuazione della base di calcolo del plafond di deducibilità per l'anno 2016:

Descrizione	**Valori di riferimento**
Spese di manutenzione sostenute nel 2016	*€ 10.000,00 (contabilizzate nella voce B.7 del conto economico)*
Costo dei beni ammortizzabili al 1° gennaio 2016	*€ 40.000,00*
Costo dei beni acquistati nel corso del 2016 (€ 6.000,00 in data 1° marzo 2016)	*Non rilevante*
Costo dei beni ceduti nel corso del 2016 (€ 12.000,00 in data 2 settembre 2016)	*Non rilevante*
Totale costo dei beni strumentali ai fini del calcolo del plafond delle spese di manutenzione deducibile	*€ 40.000,00* (coincidente con il costo dei beni ammortizzabili al 1° gennaio 2016)
Limite di deducibilità delle spese di manutenzione per l'anno 2016 [(40.000,00 x 5) : 100]	*€ 2.000,00*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Spese di manutenzione deducibili ai fini fiscali nel periodo d'imposta 2016	*€ 2.000,00*
Spese di manutenzione sostenute, contabilizzate e imputate nel conto economico dell'anno 2016 deducibili fiscalmente nei cinque esercizi successivi	*€ 8.000,00 [10.000,00 – 2.000,00]*
Calcolo imposte anticipate ai sensi del principio contabile Oic n. 25	*€ 2.200,00 [27,50% di € 8.000,00]*

Gli oneri di *manutenzione su beni di terzi* si devono ammortizzare in relazione alla durata del contratto se questo al termine non prevede alcun rinnovo, al contrario qualora sia prevista la rinnovabilità, per il riparto del costo da ammortizzare si deve necessariamente considerare anche questo ulteriore periodo. Il Tuir non detta regole specifiche in merito alla deducibilità delle spese di manutenzione effettuate su beni di terzi. In relazione a tale casistica è necessario distinguere le spese di manutenzione ordinarie da quelle aventi natura straordinaria o incrementativa, ancorché effettuate su beni di terzi. Per quanto riguarda le manutenzioni ordinarie effettuate su beni di terzi in forza di contratti di locazione, affitto, comodato, leasing, ecc., il limite di deducibilità imposto dal comma 6, dell'art. 102, non si applica, con la conseguenza che dette spese risultano completamente deducibili nell'esercizio secondo le regole generali. Risulteranno, pertanto, interamente deducibili qualora riguardanti spese sostenute su beni che non subiscono limitazioni oggettive o soggettive di deducibilità. In caso contrario, come avviene ad esempio per le autovetture, anche le spese di manutenzione subiranno le limitazioni previste per il cespite cui afferiscono. Civilisticamente, gli sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni di terzi (ad esempio, beni in leasing), sono capitalizzabili ed iscrivibili nella voce "Altre immobilizzazioni immateriali", dello Stato Patrimoniale, qualora le migliorie e le spese incrementative non sono separabili dai beni stessi. In tale situazione, l'ammortamento si effettua nel periodo minore tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo della locazione, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo (in ipotesi di locazione non finanziaria) se dipendente dal conduttore. Dal punto di vista fiscale, tali oneri non possono essere considerati deducibili integralmente nell'esercizio in cui sono stati sostenuti, pertanto rilevano quali costi ad utilizzazione pluriennale ai sensi del terzo comma dell'art. 108, del Tuir, ossia nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.
18 aprile 2017 Giancarlo Modolo e Annamaria Bettagno

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D