

MANUTENZIONI SU BENI DI TERZI

Distinzione ed effetti tra ordinarie e straordinarie

di Mario Agostinelli *

Le spese di manutenzione su beni di terzi costituiscono da sempre uno degli aspetti più frequenti e complessi dal punto di vista delle soluzioni contabili e fiscali. In questo contributo si fornisce una disamina delle spese di manutenzione per le imprese con l'analisi della corretta esposizione in bilancio e del trattamento fiscale.

I costi di manutenzione di beni si possono distinguere in quattro tipologie:

1. costi di manutenzione e riparazione **ordinaria** su **beni propri**;
2. costi di manutenzione e riparazione **ordinaria** su **beni di terzi**;
3. costi di manutenzione e riparazione **straordinaria** su **beni propri**;
4. costi di manutenzione e riparazione **straordinaria** su **beni di terzi**.

La corretta classificazione in bilancio dei predetti costi passa, preliminarmente, attraverso la corretta interpretazione e distinzione delle spese di manutenzione ordinaria da quelle di manutenzione straordinaria.

* Consulente del lavoro in Fermo

LE SPESE DI MANUTENZIONE ORDINARIA

Il paragrafo D.VI del principio contabile 16 fornisce la definizione delle suddette spese.

Le spese di **manutenzione ordinaria** si distinguono in:

- **costi di manutenzione** – s'intendono quelli sostenuti per mantenere in efficienza le immobilizzazioni materiali onde garantire la loro vita utile prevista, nonché la capacità e la produttività originarie;
- **costi di riparazione** – s'intendono quelli sostenuti per porre riparo a guasti e rotture.



Importante L'OIC 16 precisa ulteriormente che i costi di manutenzione e riparazione sono spese di natura ricorrente che si sostengono per la pulizia, verniciatura, riparazione, sostituzione di parti deteriorate dall'uso; spese cioè che servono a mantenere i cespiti in buono stato di funzionamento.

I costi di manutenzione e riparazione ordinaria su beni propri vanno "spesati" nell'esercizio di sostenimento poiché non suscettibili di generare benefici negli anni a venire, ma solo di conservare la consistenza e la funzionalità del bene.

LE SPESE DI MANUTENZIONE STRAORDINARIA

Le spese di **manutenzione straordinaria** sono quelle che comportano un aumento significativo e tangibile di produttività o di vita utile del cespite e sono così distinguibili:

- **spese per ampliamento** – si tratta di aggiunte e addizioni che possono essere apportate ad un cespite (sovente accade nei fabbricati);
- **spese per ammodernamento** – concerne la modifica di un cespite (la modifica degli impianti pertinenziali di un fabbricato);
- **spese per miglioramento** - modifica e ristrutturazione diverse da quelle di cui sopra effettuate per aumentarne la rispondenza agli utilizzi a cui è destinato (ad esempio una diversa divisione interna di un fabbricato locato).



Importante Si tratta, in definitiva, di spese sostenute con riferimento a elementi strutturali di un'immobilizzazione, incluse le modifiche e le ristrutturazioni effettuate in modo da aumentare la rispondenza agli scopi per cui era stata acquisita. Tali costi devono tradursi in un **aumento significativo e misurabile di capacità produttiva** ovvero di standard di sicurezza o di vita utile del cespite.

Il PC 24 OIC definisce le spese in argomento come quei costi sostenuti per incrementi e miglioramenti effettuati sul cespite (OIC 24 paragrafo "costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi").

Le spese per le manutenzioni straordinarie **su beni propri** devono essere **capitalizzati** ad incremento del costo del bene a cui sono riferiti e ammortizzati in base alla **residua vita utile** del cespite stesso.

SPESE DI MANUTENZIONE SU BENI PROPRI E SU BENI DI TERZI

Il trattamento contabile e il riflesso trattamento tributario delle spese di manutenzione è diverso a seconda che l'intervento abbia ad oggetto:

- beni di proprietà dell'impresa;
- beni nella disponibilità ma non di proprietà dell'impresa (ad es., in locazione ovvero in comodato).

Soffermandoci sulle spese sostenute su beni di terzi, gli artt. 1575 e 1576 del C.C., con riferimento ai contratti di locazione (non necessariamente di immobili), stabiliscono che, in **assenza di diverso accordo tra le parti**, le spese di straordinaria manutenzione sono a carico della proprietà, pertanto anche laddove sostenute dal conduttore, le stesse devono essere rimborsate dalla proprietà. Tuttavia, gli interventi consistenti in modifiche o aggiunte necessarie per rendere il bene idoneo all'uso convenuto, salvo specifici accordi contrattuali, sono sicuramente a carico del conduttore (tra questi i costi per migliorie e spese incrementative sul bene per aumentarne la rispondenza allo scopo per cui il bene è stato acquisito). Dunque, tra i costi di manutenzione normativamente poste a carico della proprietà del bene non rientrano quindi le modifiche o aggiunte necessarie per rendere il bene oggetto di locazione (o concessione in godimento) idoneo all'uso convenuto, né le modifiche e le aggiunte apportate dal conduttore (liberamente o previo consenso a secondo di quanto previsto nel contratto).



Importante Resta il fatto che la ripartizione dei costi di manutenzione è spesso **contrattualmente disciplinata dalle parti**. Tale disciplina chiaramente assume validità legale e genera conseguenti riflessi contabili e fiscali per colui il quale ha sostenuto la spesa.

Per completezza si da notizia della non condivisibile sentenza della Corte di cassazione n. 6936 del 25 marzo 2011 la quale ha affermato *“Sono indeducibili dal reddito di una società di persone ... i costi di manutenzione straordinaria di un immobile condotto in locazione, in quanto privi di requisito dell'inerenza all'attività d'impresa ... 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, anche in base ai principi normativi che regolano il contratto di locazione (artt. 1576, 1609 e 1621 C.C.), i quali prevedono che le riparazioni straordinarie rimangono a suo carico, sicché il conduttore ben può ottenerne il rimborso. Tale conclusione non appare condivisibile poiché si scontra con la sostanza della operazione e con i principi generali della redazione del bilancio e della deducibilità dei costi e spese posto che le medesime sostenute sono certe, documentate, inerenti. Se il codice civile prevede che detti costi sono a carico del proprietario ciò non significa che tale previsione non possa essere derogata pattiziamente e la circostanza che ciò non risulti da alcun documento sottoscritto dalle parti è da ritenersi del tutto inconferente dal momento che, se i lavori sono stati eseguiti e sostenuti dal conduttore evidentemente ci si trova di fronte ad un accordo tra le parti, ancorchè non scritto, che potremmo definire tacito.*

BENI DI TERZI – SPESE DI MANUTENZIONE ORDINARIA

Le spese di manutenzione ordinaria, non avendo l'attitudine di generare benefici negli esercizi successivi a quello di sostenimento, siano essi sostenuti con riferimento a **beni di proprietà** ovvero con riferimento a **beni di terzi** detenuti dall'impresa, vanno sempre spese e addebitate a conto economico nell'esercizio di sostenimento.



Importante Dal punto di vista fiscale dette spese (effettuate su beni di terzi) **non sono soggette** al limite di deducibilità del 5% del costo complessivo di tutti i beni ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili (Risoluzione Ministero delle finanze n. 543 dell'8/02/1979 che, nel rispondere ad un quesito ha chiarito che se l'impresa possiede impianti in locazione le spese di manutenzione ordinaria riferite a detti beni si deducono senza limiti nel periodo d'imposta in cui sono sostenute).

PC 16 AL PARAGRAFO DI MANUTENZIONI STRAORDINARIE SU BENI PROPRI

“I costi rivolti all'ampliamento, ammodernamento o miglioramento degli elementi strutturali di un'immobilizzazione, incluse, quindi, le modifiche e le ristrutturazioni effettuate in modo da aumentarne la rispondenza agli scopi per cui essa era stata acquisita, sono capitalizzabili se essi si traducono in un aumento significativo e misurabile di capacità o di produttività o di sicurezza o di vita utile. Nel caso in cui tali costi non producano i predetti effetti vanno considerati manutenzione ordinaria e conseguentemente addebitati al conto economico”.

BENI DI TERZI – SPESE DI MANUTENZIONE STRAORDINARIA

Se per i beni in proprietà il trattamento civile e fiscale delle spese incrementative è sufficientemente agevole da individuare e applicare, **più complessa** si presenta la gestione di dette spese nell'ipotesi di beni di terzi. Si fa presente al riguardo che le manutenzioni straordinarie su beni di terzi possono riguardare beni acquisiti in ragione di **contratti di locazione, comodato, affitto di azienda o leasing**.

Occorre al riguardo premettere che i costi di manutenzione straordinaria su beni di terzi appartengono anch'essi al genus delle spese che:

- non esauriscono la loro utilità nell'esercizio di sostenimento;
- ancorché non funzionali all'acquisto di un bene materiale impiegato in modo duraturo nella continuazione delle attività aziendali, sono non di meno idonee a produrre “utilità futura”.

Nell'OIC 24 paragrafo A.I. è precisato, in via generale, che *le immobilizzazioni immateriali sono costituite da costi che non esauriscono la loro utilità in un solo periodo, ma manifestano i benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi*. Ne deriva che i costi di manutenzione straordinaria su beni di terzi sono da imputare, appunto, alla classe B.I “**Immobilizzazioni Immateriali**”.

L'art. 2424 del C.C. inerente lo schema dello stato patrimoniale alla citata voce B.I prevede la seguente suddivisione:

- 1) costi di impianto e di ampliamento;
- 2) costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità;
- 3) diritto di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;
- 4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili;
- 5) avviamento;
- 6) immobilizzazioni in corso;
- 7) **altre**.

Ebbene, posto che, come detto, è pacifica la circostanza che le spese di manutenzione straordinaria su beni di terzi devono essere iscritte in bilancio nel conto "Immobilizzazioni Immateriali", si tratta ora di comprendere a quale delle voci sopra indicate dall'articolo 2424 c.c. i costi in argomento vadano imputati.

Sembra utili al riguardo ribadire quanto indicato dall' OIC 24, paragrafo A, che fornisce la definizione di "Immobilizzazioni Immateriali" precisando la **distinzione tra beni immateriali e costi pluriennali**.

OIC 24 Distinzione tra Beni Immateriali e Costi Pluriennali	
Beni immateriali	Si caratterizzano per una propria identificabilità e individualità; sono di norma rappresentati da diritti meritevoli di tutela giuridica. Tali diritti conferiscono al titolare dei medesimi la possibilità di sfruttare in modo esclusivo i benefici economici per un determinato periodo di tempo. Rispetto agli oneri pluriennali i beni immateriali sono suscettibili di una valutazione e qualificazione autonoma e indipendente dal complesso dei beni aziendali. Si tratta di: diritti di brevetto, diritti di utilizzazioni delle opere dell'ingegno, concessioni, marchi, licenze nonché diritti simili.
Costi pluriennali	<p>Sono costi che pur non essendo collegati all'acquisizione di un bene o di un diritto sono non di meno idonei a produrre effetti positivi anche negli esercizi successivi a quello di sostenimento, non esaurendo la loro utilità in tale esercizio. Hanno caratteristica di indeterminatezza più marcate rispetto ai beni immateriali.</p> <p>I costi pluriennali sono capitalizzabili se soddisfano la condizione di utilità futura e tale utilità futura è giustificabile solo al verificarsi di alcune essenziali condizioni afferenti la gestione dell'impresa, attività produttiva dell'impresa, situazione di mercato.</p> <p>La sussistenza di tali condizioni al momento di sostenimento di tali costi può essere solo presunta, rendendo tale utilità pluriennale aleatoria.</p>



Importante Le spese di manutenzioni straordinarie su beni di terzi fanno capo ai "costi pluriennali" e in particolare alla voce "**Altre**".

SPESE DI MANUTENZIONE STRAORDINARIA SU BENI DI TERZI	
OIC 24	I costi di manutenzione straordinaria su beni di terzi devono essere classificati in BI 7 - Immobilizzazioni immateriali – Altre
OIC 16 Paragrafo C.11.4	Le spese per migliorie dei beni di terzi che non si estrinsecano in beni materiali con loro autonoma funzionalità tecnica ed economica devono essere iscritti nella voce B.I.7 - Immobilizzazioni Immateriali – Altre



Attenzione A tali criteri interpretativi delle norme del codice civile va aggiunta quella del provvedimento 16 gennaio 1995 della **Banca di Italia** (provvedimento per l'istruzione per la redazione del bilancio dell'impresa delle banche) che al punto 5.5 del capitolo 1 afferma (anch'esso) che *“tali spese devono essere iscritte alla voce Altre immobilizzazioni immateriali e non alla voce “Costi di impianto e ampliamento”.*

Nel paragrafo A.III (rilevazioni) è ulteriormente nel paragrafo A.II. dell'OIC 24 è precisato che il legislatore, recependo il contenuto della IV Direttiva comunitaria, avrebbe potuto fornire una definizione degli oneri pluriennali, mentre si è limitato a porre norme cautelari e restrittive prevedendo i seguenti tre **vincoli alla capitalizzazione** del comparto “immobilizzazioni immateriali”:

- il preventivo consenso alla loro capitalizzazione del **collegio sindacale** ove esistente;
- la limitazione nella distribuzione dei **dividendi** in presenza in bilancio di detti costi;
- l'ammortamento del costo in un periodo massimo di **5 anni**.



Importante La (settima) voce “Altre immobilizzazioni immateriali” si caratterizza per **non essere soggetta alle misure cautelari** e convenzionali previste dall'art. 2426 co. 1 n. 5 del C.C., ancorché alla stessa accedano di fatto costi pluriennali che non sono collegati all'acquisto di un bene o di un diritto.

Chiarito l'inquadramento dei costi per manutenzione e riparazione straordinarie su beni di terzi occorre ora individuare i corretti criteri di ammortamento. In linea di principio l'ammortamento (OIC 24) deve avvenire **nel più breve termine** tra:

- quello afferente la **vita utile** dell'intervento (durata dell'utilità economica della miglioria);
- quello della **durata residua del contratto** di locazione o di comodato. Tuttavia se alla scadenza del contratto vi sono serie possibilità di rinnovo dello stesso occorre tenere conto anche del periodo di rinnovo e fatta sempre salva la durata della vita utile dell'intervento manutentivo.

L'amministrazione finanziaria ha chiarito che la norma che disciplina l'ammortamento di dette spese è quella di cui al co. 3 dell'art. 108 del TUIR la quale prevede che *“le altre spese relative a più esercizi, (... omissis....) sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio*. In sostanza, i criteri civilistici di ripartizione di tali costi costituiscono presupposto per la determinazione della quota di dette spese imputabile al reddito dell'esercizio.



Importante

Al riguardo, merita di essere osservato che, il Ministero delle finanze, nella Ris. n. 9/2980 del 10/7/1982 in risposta ad un quesito della ANITA riferito a spese sostenute su autoveicoli in locazione, ha precisato che qualora il contratto di locazione preveda la **rinnovabilità alla scadenza**, le spese di straordinaria manutenzione, nel limite della quota imputabile a ciascun periodo d'imposta, devono essere ammortizzate in ragione del tempo per il quale le medesime svolgono la loro utilità. Dette quote interesseranno pertanto, fino ad esaurimento, anche le annualità per le quali il contratto de quo, viene rinnovato.



Attenzione

Con l'avvertenza che in caso di **mancato rinnovo del contratto** stesso, le residue quote saranno interamente **dedotte** nell'esercizio in cui si verificherà tale circostanza. La medesima posizione è stata peraltro espressa dallo stesso Ministero delle finanze con la **Risoluzione del 27/12/1983 n. 400**.



Nel caso di beni acquisiti in comodato, laddove non è indicata la scadenza del contratto, poiché talvolta si usa prevedere che l'immobile va restituito a "semplice richiesta con un preavviso di ...", essendo ipotizzabile una durata indeterminata, il periodo di ammortamento dovrebbe essere riferito alla durata della vita utile del bene in comodato. Si tratta di un campo sostanzialmente inesplorato talchè sovente l'impresa in questa ipotesi utilizza la classica aliquota di *default* (20%), aliquota per "tutte le stagioni." Tuttavia, non si è convinti che tecnicamente tale soluzione sia percorribile con successo. L'unico sostegno a tale comportamento è da ritenersi che sia costituito da quella parte della dottrina che ritiene che le spese di manutenzione straordinaria su beni di terzi sia da ricondurre alle spese di impianto e ampliamento e come tali ammortizzabili in 5 anni. Tesi che, si ricorda, non coincide con i principi OIC e con le istruzioni della Banca d'Italia.



Un altro aspetto che meriterebbe un chiarimento ufficiale è quello delle spese sostenute su beni di terzi da imprese neocostituite.

S'immagini una società che:

- acquisisce in locazione in data 1° gennaio 2012 un immobile con contratto di anni 6+6;
- effettua sul medesimo delle spese straordinarie di adattamento che si concludono il 31 ottobre 2012. Fino ad allora i locali non sono, ovviamente, utilizzabili;
- per motivi organizzativi l'attività inizia il 1° gennaio 2013.

Sembra ineccepibile che i predetti costi di ristrutturazione capitalizzati nella voce "Altre" delle immobilizzazioni immateriali, fino alla data del loro completamento non possano essere ammortizzati poiché non in grado di esprimere alcuna utilità.

Adottando l'interpretazione fornita dall'amministrazione finanziaria circa l'applicazione, ai costi in rassegna, del trattamento tributario previsto dal co. 3 dell'art. 108 del D.P.R. 917/1986, trova conseguentemente applicazione la disposizione di cui al successivo co. 4 con riferimento alle imprese di nuova costituzione la quale prevede che:

“Le spese sostenute dalle imprese di nuova costituzione ...sono deducibili... a partire dall’esercizio in cui sono stati conseguiti i primi ricavi”. Sembra al riguardo che si generi un conflitto tra norma civile e norma fiscale, posto che nell’esempio:

- la prima (civile) prevede l’ammortamento delle spese di ristrutturazione a partire dal 1° novembre 2012 in base alla residua durata del contratto;
- la seconda (fiscale) stabilisce l’ammortamento a decorrere dal 1° gennaio 2013 in base alla residua durata del contratto. Va precisato che una parte della dottrina, cui non si aderisce, ha ritenuto che il citato co. 4 dell’art. 108 del TUIR è derogabile senza nessun riflesso negativo.

Nel caso di specie si crea, indubbiamente un doppio binario che perseguita i citati costi capitalizzati per l’intera durata del contratto di locazione.