

SPESA DI MANUTENZIONE STRAORDINARIA SU BENI DI TERZI

Aggiornata
al 5.11.2013

Frequentemente si verifica che, sugli immobili nei quali viene esercitata l'attività **non di proprietà dell'impresa**, vengano effettuati interventi di miglioramento e ammodernamento e che i costi relativi, in virtù delle clausole contrattuali, siano a carico dell'impresa locataria o comodataria.

DISCIPLINA CIVILISTICA

I costi in esame sono generalmente qualificati come **Costi di manutenzione straordinaria su beni di terzi**, ossia costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni presi in locazione (anche in leasing) o in comodato.

I principi contabili in merito a tali costi affermano quanto segue.

"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".

Documento OIC 16,
Par. D.III

In base al principio contabile sulle *Immobilizzazioni immateriali*, qualora i costi sostenuti per migliorie e spese incrementative **siano riferiti a beni presi in locazione** dall'impresa **sono capitalizzabili** e **iscrivibili nella voce B.I.7 "Altre"** dell'attivo di Stato Patrimoniale e sono dunque qualificabili quali oneri o costi pluriennali.

Documento OIC 24, Par.
"Altre immobilizzazioni immateriali"



Da tali costi vanno tenuti distinti quelli sostenuti per beni materiali che sono separabili da quelli presi in locazione ed hanno una loro autonoma funzionalità. Tali costi devono essere iscritti tra le immobilizzazioni materiali **nella specifica categoria di appartenenza** e ammortizzati con le regole utilizzate per tali beni.

Per individuare tale ultima fattispecie si deve avere riguardo a quei beni che, **al termine della locazione**, possono essere **rimossi e autonomamente utilizzati**.

Oltre alla generale verifica che i costi di manutenzione straordinaria rivestano utilità pluriennale **non sono previsti specifici vincoli per la capitalizzazione**, vincoli stabiliti invece con riferimento ai costi di impianto o alle spese di ricerca (consenso del collegio sindacale, ammortamento in 5 anni, limitazione alla distribuibilità dei dividendi).

AMMORTAMENTO

Essendo iscritti tra le immobilizzazioni, tali costi partecipano al risultato d'esercizio attraverso l'ammortamento. Secondo il principio contabile

"L'ammortamento dei costi per migliorie dei beni di terzi 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, se dipendente dal conduttore."

In pratica, ipotizzando che il periodo minore sia quello residuo di locazione, si possono verificare le seguenti situazioni:

1. vengono sostenuti costi di manutenzione straordinaria **nell'anno in cui è stipulato il contratto di locazione**. Si considera quale periodo d'ammortamento quello corrispondente alla durata del contratto (considerando eventualmente anche il rinnovo);
2. vengono sostenuti costi di manutenzione straordinaria **in un anno successivo a quello di stipula del contratto di locazione**. Si considera quale periodo d'ammortamento quello che comprende un numero di giorni compreso tra la metà dell'esercizio in cui sono sostenute le spese e la data di fine contratto (considerando eventualmente anche il rinnovo).

In presenza di **immobili in comodato** senza che sia determinata la durata del contratto, l'ammortamento dovrà essere effettuato nel minor periodo tra la vita utile del cespite e la **presunta durata di utilizzo del bene**.

Qualora l'**utilizzo dell'immobile vengamenò** a causa del mancato rinnovo del contratto, della risoluzione anticipata **la parte di costo non ammortizzata** costituisce una **sopravvenienza passiva**. Analogo trattamento si verifica in caso di trasferimento del contratto nel caso di cessione d'azienda.

Qualora invece l'**immobile in locazione sia successivamente acquistato** dal locatario, la parte dei costi non ammortizzata dev'essere portata ad incremento del costo dell'immobile.

CONTABILIZZAZIONE



ESEMPIO

La società Alfa srl in data 1° luglio ha acquisito in locazione un immobile che sarà utilizzato per un nuovo punto vendita. La durata del contratto è pari ad anni 6, non rinnovabili. Su tale immobile sono sostenute spese per ristrutturazione dei locali pari a € 18.000+IVA; nell'ambito di tale intervento viene acquistata anche la caldaia per l'impianto di riscaldamento al prezzo di € 2.000 + IVA.

Si ritiene che l'acquisto della caldaia costituisca un bene autonomo che rientra nella categoria degli impianti (coefficiente ammortamento 8%).

		...			
B.I.7	Diversi	D.7	Fornitori	18.000	...
B.II.2	Costi pluriennali su beni di terzi			2.000	
	Impianti generici				

Con riferimento alle spese di ristrutturazione, alla fine del primo esercizio viene stanziata una quota d'ammortamento proporzionale ai giorni di durata del contratto in tale esercizio, pari a € 1.500 (18.000 x 1/6 x 180/360); nei successivi esercizi la quota di ammortamento è pari a € 3.000 (18.000 x 1/6).

La quota di ammortamento dell'impianto è pari a € 80 (2.000 x 8% x 1/2).

		31.12			
B.10.a	Amm. immobilizz. immateriali	B.I.7	F.do Amm.to imm. immateriali	1.500	
B.10.b	Amm. immobilizz. materiali	B.II.2	F.do Amm.to imm. materiali	80	

DEDUCIBILITÀ FISCALE

Ai fini della deducibilità fiscale per le spese in esame non è stabilita una regola specifica.

Risulta pertanto applicabile la disposizione generale in materia di costi pluriennali in base alla quale tali spese sono deducibili **nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio**, ossia nella misura effettuata nel bilancio.

Tale interpretazione è stata ripetutamente confermata nell'ambito di svariate circolari e risoluzioni ministeriali. In particolare la prima risoluzione emanata in tal senso affermò i seguenti principi:

- qualora il contratto di locazione dell'immobile **non preveda la rinnovabilità alla scadenza**, i costi di manutenzione straordinaria vanno ripartiti in base alla residua durata del contratto;
- qualora il contratto di locazione sia rinnovabile alla scadenza si tiene conto anche dell'ulteriore periodo di rinnovo. In **caso di mancato rinnovo**, le quote residue sono deducibili nell'esercizio in cui si verifica tale situazione.

Art. 108, co. 3, TUIR

RIS 9/400/83

IMPRESE DI NUOVA COSTITUZIONE

Per le imprese di nuova costituzione si applica la disposizione in base alla quale **i costi sono deducibili a partire dal periodo d'imposta di conseguimento dei primi ricavi**. Tale disposizione potrebbe causare un disallineamento tra valore civile e fiscale del costo pluriennale in esame.

Art. 108, co. 4, TUIR

APPROFONDIMENTI

- **SEAC: SP1**
- **Art. 108, TUIR**
- **Agenzia Entrate: RIS 383/E/07, 55/E/03 e 9-400/83, CIR 73/E/94**