

IMPOSTE SUL REDDITO

Le spese di manutenzione su beni di terzi

di Federica Furlani

Nel momento in cui vengono sostenute delle **spese di manutenzione o riparazione** su determinati beni, mobili o immobili che siano, per determinare il loro corretto trattamento sia civilistico che fiscale, è necessario soffermarsi su **due elementi**:

- la loro **natura**, ovvero se si tratta di spese qualificabili come manutenzione ordinaria o come manutenzione straordinaria,
- la **titolarità del beni** cui dette spese afferiscono, se di proprietà dell'impresa o di terzi.

Concentriamoci sul diverso trattamento, civilistico e fiscale, delle manutenzioni ordinarie e straordinarie sostenute su **beni di terzi**, ovvero **beni posseduti con un titolo diverso dalla proprietà**, e quindi a titolo di locazione, affitto, leasing, comodato, etc....

L'**OIC 16**, dedicato alle Immobilizzazioni Materiali, definisce i **costi di manutenzione** come quelli sostenuti per **mantenere in efficienza le immobilizzazioni materiali, per assicurarne la vita utile prevista, la capacità e la produttività originarie**; i **costi di riparazione** come quelli sostenuti per **porre riparo a guasti e rotture**. Mentre quindi i primi possono essere oggetto di pianificazione in funzione dei programmi di utilizzazione delle immobilizzazioni, i secondi non possono essere pianificati.

Fatta questa premessa, per **costi di manutenzione ordinaria** si intendono le manutenzioni e riparazioni, come sopra definite, di **natura ricorrente** (pulizia, verniciatura, riparazione, sostituzione di parti deteriorate dall'uso, etc.) che vengono **effettuate per mantenere i cespiti in un buono stato di funzionamento**.

Dal punto di vista civilistico la disciplina di tali spese sostenute su beni di terzi è la medesima di quella relativa ai beni di proprietà: **vanno rilevate ed imputate a conto economico in base al principio di competenza** e andranno

classificate tra i costi della produzione nella voce

B)7 Costi per servizi.

Fiscalmente invece il limite di deducibilità imposto dall'art. 102, co. 6, del Tuir per le manutenzioni ordinarie su beni propri (deducibili nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili, mentre l'eccedenza è deducibile per quote costanti nei 5 esercizi successivi) non si applica e quindi le spese in questione risulteranno

completamente deducibili nell'esercizio secondo le regole fiscali generali:

- interamente deducibili, se afferenti beni che non subiscono limitazioni oggettive di deducibilità;
- deducibili con i limiti fiscali previsti, se relative a beni a deducibilità limitata (autovetture, telefonia fissa e mobile, ...).

Le

spese di manutenzione straordinaria si sostanziano invece in **ampliamenti, modifiche, sostituzioni** e altri miglioramenti riferibili al bene che producono un **aumento significativo e tangibile: o di produttività o di sicurezza o un prolungamento della vita utile del cespote.**

Civilisticamente, in base all'

OIC 24 relativo alle Immobilizzazioni Immateriali, i costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni di terzi vanno classificati:

- **nella voce B) I 7) – Altre delle Immobilizzazioni immateriali**, se, ipotesi più frequente, si configurano come beni o prestazioni che **non sono separabili dai cespiti cui si riferiscono**;
- nella specifica categoria delle **Immobilizzazioni materiali**, se dette spese danno origine a beni materiali **con una loro individualità e funzionalità** che, al termine della locazione, posso essere rimossi e autonomamente utilizzati.

Mentre questi ultimi saranno ammortizzati secondo le regole civilistiche previste per le immobilizzazioni materiali, i

costi di manutenzioni straordinaria capitalizzati andranno ammortizzati nel periodo più breve tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo di locazione/affitto/etc.

Bisogna inoltre considerare anche l'eventuale **periodo di rinnovo contrattuale** di affitto, locazione, ..., nel determinare la durata dell'ammortamento, ma solo se questo è **dipendente dal conduttore** e purché tale maggior durata non superi il periodo di previsto utilizzo delle migliorie. Nell'ipotesi in cui poi il contratto non venga rinnovato, la parte di

costo non ammortizzata costituirà una **sopravvenienza passiva**.

Dal punto di vista fiscale

non esiste una disposizione specifica: va quindi applicata la disposizione in materia di costi pluriennali.

L'

art. 108, co. 3, del Tuir prevede la

deducibilità nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio, ricalcando pertanto il comportamento tenuto a livello civilistico.