

REDDITO IMPRESA E IRAP

Spese incrementative sull'immobile a deduzione immediata

di **Sandro Cerato**

Secondo quanto stabilito dall'articolo 102, comma 6, del Tuir, per la **deduzione delle spese di manutenzione** è necessario distinguere tra:

- **spese di manutenzione straordinaria** portate ad incremento del costo del bene, ed ammortizzate unitamente allo stesso;
- **spese di manutenzione ordinaria**, deducibili nei limiti del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal relativo libro cespiti (per le imprese di nuova costituzione il limite del 5% si calcola sul valore dei beni risultanti alla fine del primo esercizio).

Se le **spese di manutenzione ordinaria** sostenute nel corso dell'esercizio eccedono il plafond del 5% del costo dei beni ammortizzabili, **l'eccedenza è deducibile nei cinque periodi d'imposta successivi** per quote costanti. Le spese di manutenzione e riparazione sono portate ad incremento del costo dell'immobile solo quando, in base ai **corretti principi contabili**, si riferiscono a migliorie, modifiche, ristrutturazioni o rinnovamenti di cespiti esistenti, e sempre che si concretizzino in un **incremento significativo** e misurabile di produttività ovvero comportino un allungamento della vita utile del bene.

Il **documento OIC n. 16**, dedicato alle **immobilizzazioni materiali**, dopo aver individuato le spese di manutenzione come quei costi sostenuti per mantenere in efficienza le immobilizzazioni materiali, per garantirne la vita utile prevista e la loro capacità produttiva, le suddivide come segue:

- **spese di manutenzione ordinaria**, tra cui rientrano gli oneri di natura ricorrente che si sostengono per la pulizia, verniciatura, riparazione, sostituzione di parti deteriorate dall'uso, ossia spese che servono per mantenere in buono stato di funzionamento il bene, da imputare nel conto economico dell'esercizio di competenza;
- **spese di manutenzione straordinaria**, rappresentate da quegli oneri che comportano un incremento significativo e tangibile di produttività o di vita utile del cespite, da capitalizzare sul costo del bene cui si riferiscono.

In una sentenza del 20 aprile scorso (n. 7885), la **Cassazione** ha affrontato il caso di una società che aveva sostenuto **spese di manutenzione straordinaria per il rifacimento del tetto di un immobile** utilizzato quale sede dell'attività, nonché spese di manutenzione di uno stampo, deducendo tutti i costi sostenuti nell'esercizio di competenza. Secondo l'Agenzia delle Entrate il comportamento della società non rispettava il precetto di cui all'articolo 102, comma 6, del

Tuir, secondo cui era necessario **distinguere tra spese di manutenzione ordinaria** (quelle sostenute per lo stampo deducibili nei limiti del 5% del costo complessivo dei cespiti all'inizio dell'esercizio) **e quelle di manutenzione straordinaria** (sostenute per il rifacimento del tetto), capitalizzabili ad incremento del costo dell'immobile ed ammortizzabili unitamente allo stesso. I giudici di merito in entrambi i gradi di giudizio hanno dato ragione alle contestazioni mosse dall'Amministrazione finanziaria, sostenendo appunto che le **spese aventi natura incrementativa** dovevano necessariamente essere imputate ad incremento del costo dei beni ammortizzabili e non potevano a scelta del contribuente rientrare nel **"plafond"** del 5% del costo complessivo dei beni ammortizzabili. Il limite del 5% riguarderebbe infatti solo le spese di manutenzione ordinaria. I giudici di legittimità, investiti della questione, hanno ribaltato le sentenze di merito, in quanto la disposizione dell'articolo 102, comma 6, del Tuir, *"consente all'imprenditore di esercitare l'opzione tra la **capitalizzazione delle spese incrementative quale aumento del costo del bene ammortizzabile**, ovvero la loro deduzione immediata entro i limiti quantitativi prefissati (deduzione di importo non superiore al 5% del costo complessivo dei beni ammortizzabili; deduzione dell'eccedenza per quote costanti nei cinque esercizi successivi)"*. In buona sostanza dalla sentenza emerge una sorta di **facoltà di scelta del contribuente tra capitalizzazione e deduzione immediata sia pure entro i limiti previsti dall'articolo 102, comma 6, del Tuir**, ed in tale senso la pronuncia sembra innovativa, anche se va segnalato che in dottrina è stato osservato che l'applicazione dell'articolo 102, comma 6, del Tuir in ambito fiscale non richiede alcuna indagine volta alla discriminazione delle spese, e **più precisamente se le stesse siano di manutenzione ordinaria o incrementativa**.

In relazione al contenuto della sentenza, va osservato che la stessa Amministrazione finanziaria, come già anticipato, ha più volte chiarito che, con riferimento alle **spese di manutenzione capitalizzate (straordinarie)** non trova applicazione il limite di deducibilità del 5% del costo complessivo dei beni strumentali, poiché laddove in base ai corretti principi contabili le spese debbono essere imputate ad incremento del costo del bene cui si riferiscono, gli ammortamenti vanno conteggiati anche ai fini fiscali sul valore risultante a seguito della capitalizzazione (circolare n. 98/E/2000 già citata e circolare n. 10/E/2005 e n. 27/E/2005). In buona sostanza, dalla lettura della citata prassi emerge che laddove le **spese di manutenzione e riparazione abbiano natura incrementativa** e, in base ai principi contabili, siano capitalizzate ad incremento del costo dei beni, le stesse anche ai fini fiscali devono concorrere alla formazione del reddito d'impresa in base alle quote di ammortamento dedotte sul costo complessivo del bene strumentale, e non possono concorrere alla formazione del plafond del 5% del costo complessivo dei beni strumentali, in quanto riguardante le sole spese ordinarie.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Master di specializzazione
NUOVI PRINCIPI CONTABILI OIC E
LE NOVITÀ INTRODOTTE DAL D.LGS. 139/2015