

REDDITO IMPRESA E IRAP

Deduzione spese di manutenzione

di Sandro Cerato

Nell'ambito delle disposizioni del TUIR relative alla determinazione del reddito d'impresa e di lavoro autonomo, nella categoria dei "servizi", assume particolare rilievo la disciplina della **deduzione dei costi sostenuti per la manutenzione dei beni strumentali**.

A tale proposito, è opportuno sottolineare sin da subito che l'[articolo 3, comma 16-quater, del D.L. 16/2012](#) ha modificato l'[articolo 102, comma 6, del TUIR](#), abrogando la seguente formulazione: "*per i beni ceduti, nonché per quelli acquisiti nel corso dell'esercizio, compresi quelli costruiti o fatti costruire, la deduzione spetta in proporzione alla durata del possesso ed è commisurata, per il cessionario, al costo di acquisizione*".

In altri termini, a seguito della riportata novella normativa, la **disciplina del reddito d'impresa** risulta maggiormente coerente con quella relativa alle spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione di beni immobili utilizzati nell'esercizio di arti e professioni.

Restano fermi i diversi principi, di competenza e cassa, su cui si fonda la **determinazione dell'imponibile fiscale** per i lavoratori autonomi, contenuta nell'[articolo 54, comma 2, del D.P.R. 917/1986](#), secondo cui tali spese:

- se, per le proprie caratteristiche, **non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono**, sono deducibili nel periodo d'imposta del sostenimento, nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili, risultante all'inizio del periodo d'imposta dal registro di cui all'[articolo 19 del D.P.R. 600/1973](#);
- **l'eventuale eccedenza di tali costi**, fiscalmente irrilevante nell'esercizio del pagamento, è comunque deducibile, in quote costanti, nei successivi cinque periodi d'imposta.

In merito alle regole che devono essere rispettate per la **deduzione delle spese di manutenzione**, si rammenta altresì che:

- in sede di **determinazione del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili all'inizio del periodo d'imposta**, devono essere considerati anche i cespiti, iscritti nel relativo registro, completamente ammortizzati;
- i **beni a deducibilità limitata** rilevano esclusivamente per la parte di costo fiscalmente riconosciuta. Si pensi, ad esempio, ai cespiti ad uso promiscuo, come le **autovetture** di cui all'[articolo 164, comma 1, lett. b\), del TUIR](#) il cui costo, per la parte non eccedente euro 18.075,99, deve essere assunto solo per il 40%, anche ai fini del calcolo del *plafond* in commento; oppure ai **telefoni cellulari**, fiscalmente rilevanti per l'80% del

- proprio costo, a norma dell'[articolo 102, comma 9 del TUIR](#);
- i **cespiti acquisiti mediante contratto di locazione finanziaria** concorrono alla determinazione della base di calcolo della predetta percentuale forfetaria se, in conformità delle corrette regole di rilevazione previste dai principi contabili di riferimento, risultano iscritti nell'attivo patrimoniale e, conseguentemente, nel registro dei beni ammortizzabili all'inizio dell'esercizio ([circolare AdE 29/E/2011, paragrafo 1.3](#)). In altri termini, il costo di tali beni non rileva ai fini del calcolo del predetto *plafond*, sino a quando il cespote oggetto del contratto di locazione finanziaria non è stato riscattato;
 - **sono esclusi dal computo del “costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili”** i terreni, gli elementi immateriali (avviamento, marchi, brevetti, ecc.) e gli oneri pluriennali (costi di impianto e ampliamento, ricerca, sviluppo e pubblicità), nonché i cespiti non strumentali all'esercizio dell'attività d'impresa, come gli immobili-patrimonio, e quelli relativi a beni per i quali il contribuente eroga dei compensi periodici per la manutenzione prevista contrattualmente e, quindi, deducibili nell'esercizio di competenza.

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

Master di specializzazione

TEMI E QUESTIONI DEL REDDITO D'IMPRESA

CON GIOVANNI VALCARENGHI

Milano