

## ACCERTAMENTO

## La scelta contabile delle spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento è fiscalmente sindacabile?

di Luciano Sorgato

Master di specializzazione

### Novità riforma accertamento e contenzioso

Scopri di più

La **verifica fiscale** del tema deve dipartire dall'indagine letterale dell'[articolo 102, comma 6, Tuir](#), a mente del quale: *“Le spese ... che dal bilancio non risultino imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili ...”*. Tale norma ha un preciso raccordo storico con l'articolo 55 del regolamento n. 560 dell'11 luglio 1907, il quale individuava la **categoria delle spese incrementative**, prevedendo la deduzione dal reddito d'impresa delle **spese di produzione e di conservazione, manutenzione, di restauro** e di innovazione **dei locali e delle macchine**, limitatamente a quella parte che **non andava in aumento del valore degli uffici e della potenza delle macchine**.

Nel proseguo del tempo, l'[articolo 98, D.P.R. 645/1958](#), dispose che le spese incrementative, comprese quelle di manutenzione straordinaria, dovevano essere ammortizzate quale parte integrante del **costo dei beni** cui inerivano, lasciando, quindi, intendere che **soltanto le spese di manutenzione ordinaria erano deducibili nell'esercizio del loro sostenimento**.

Allo scopo di far cessare i contrastanti orientamenti determinatasi in ordine ai **concetti di spesa incrementativa** e di **spesa di manutenzione ordinaria** ed in tal modo **eliminare ogni incertezza al riguardo**, nell'ambito della riforma tributaria del 1973 venne introdotta all'ultimo comma dell'[articolo 68, D.P.R. 597/1973](#), una presunzione assoluta che raccordava il **diritto fiscale di deduzione dei costi di manutenzione**, esclusi solo quelli riguardanti l'ampliamento, con il **limite del 5% del costo complessivo** di tutti i beni materiali ammortizzabili risultanti all'inizio del periodo d'imposta, con l'aggiunta della previsione che disponeva la deducibilità dell'eccedenza in quote costanti nei **cinque periodi d'imposta successivi**.

Tale principio veniva avvallato da vari atti di prassi che ribadivano il raccordo del citato ultimo comma dell'[articolo 68](#) con una scelta legislativa vincolante, del tutto **non dipendente dalla natura delle spese sostenute**, con l'obbligo fiscale, quindi, di coordinare il **diritto di deduzione all'indicato meccanismo forfettario**. Tale rigidità strutturale del riportato criterio fiscale incontrò la **netta disapprovazione dell'Assonime** che, con la circolare del 16 giugno 1983, n.

57, ritenne che la regola posta dall'ultimo comma dell'[articolo 68](#) doveva venire **correlata ai soli costi** che, in quanto considerati d'esercizio, **l'impresa imputava al conto dei profitti e delle perdite** (ora conto economico). In altri termini, l'impresa doveva essere ritenuta **libera di patrimonializzare i costi non ritenuti di esercizio**, in quanto intesi di portata incrementativa del valore dei beni di riferimento e la funzione dell'[articolo 68, ultimo comma, D.P.R. 597/1973](#), doveva essere ritenuta limitata a **precludere il sindacato di merito**, in ordine all'effettiva **natura dei costi** imputati al Conto economico, sostituendo l'accertamento di tale natura, con l'indicato **limite forfettario del 5%**.

Al fine di recepire quanto rappresentato dall'Assonime ed eliminare ogni persistente dubbio in merito alla **distinzione tra spese di esercizio e spese incrementative**, proprio con il dichiarato scopo di interdire ogni indagine volta a **definire lo spartiacque divisorio** in ordine alla natura delle spese, il Legislatore modificò ancora la **versione della norma**, introducendo quella che ancora oggi è la sua delineazione letterale con la **specificazione raccordata** "*alle spese che dal bilancio non risultano imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono*". Solo per tali spese vale il **criterio di deducibilità forfettaria del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta dall'apposito registro**.

Tale ricostruzione storica rappresenta un **chiaro indice del volere del Legislatore di disancorare la coordinata fiscale**, rendendola autonoma e non subordinata al **criterio legale di redazione del bilancio e al correlato supporto costituito dal principio Oic 16**. Sul piano pratico, se la spesa viene addizionata al valore del bene di riferimento, essa fiscalmente **dev'essere ammortizzata in coerenza con la correlata percentuale di ammortamento individuata dal D.M. del 1988**, mentre se viene imputata al Conto economico dell'esercizio di sostenimento, la **scelta non è sindacabile dalla Finanza**, che non può **opporre la natura incrementativa della spesa**.

La *ratio* della norma si fonda su una conciliazione tra l'obiettivo del Legislatore di affrancare il **criterio di deduzione fiscale da sindacati opinabili** e il **diritto erariale di interdire un arbitrario uso di tale facoltà unilaterale del contribuente**, prevedendo il raccordo della spesabilità fiscale con il **limite forfettario del 5%**. In altri termini, il dato normativo non rende intravedibile la ricerca di soluzioni temporali pienamente rispondenti alla competenza economica delle **spese di manutenzione, riparazione, trasformazione ed ammodernamento**. Esso persegue piuttosto lo scopo di evitare da una parte scontri valutativi sulla **natura delle spese e dall'altra pregiudizi alla prestazione erariale**, impedendo con la previsione del limite del 5% accentramenti mirati delle spese in questione.

Se, fiscalmente, **la percentuale limitativa del 5% fosse causalmente raccordabile alle sole autentiche spese di esercizio**, depurate di tutte le spese in qualche modo incrementative del valore del bene di riferimento, la **norma prospetterebbe una chiara inconciliabilità costituzionale**, dal momento che il meccanismo forfettario in questione **genererebbe il differimento temporale di spese non riversabili in avanti**, difettando le medesime di ogni operatività sinergica con i **futuri processi d'impresa**. In altri termini, si **sposterebbero temporalmente in avanti spese correnti** che incidono solo **con la capacità contributiva**



**dell'esercizio del loro sostenimento.**

La forfettizzazione in questione riesce ad aderire ai **principi di costituzionale presidio dell'obbligazione tributaria** solo se è ammessa a commisurarsi con una possibile combinazione promiscua di **costi d'esercizio ed incrementativi**. In tale caso, eventuali scelte specificamente mirate a perseguire la deduzione anticipata di spese non di esercizio **viene ostruita dalla misura limitativa del 5%**, che costituisce l'argine di commisurazione invalicabile dell'immediato diritto di deduzione dal **reddito imponibile di esercizio**.