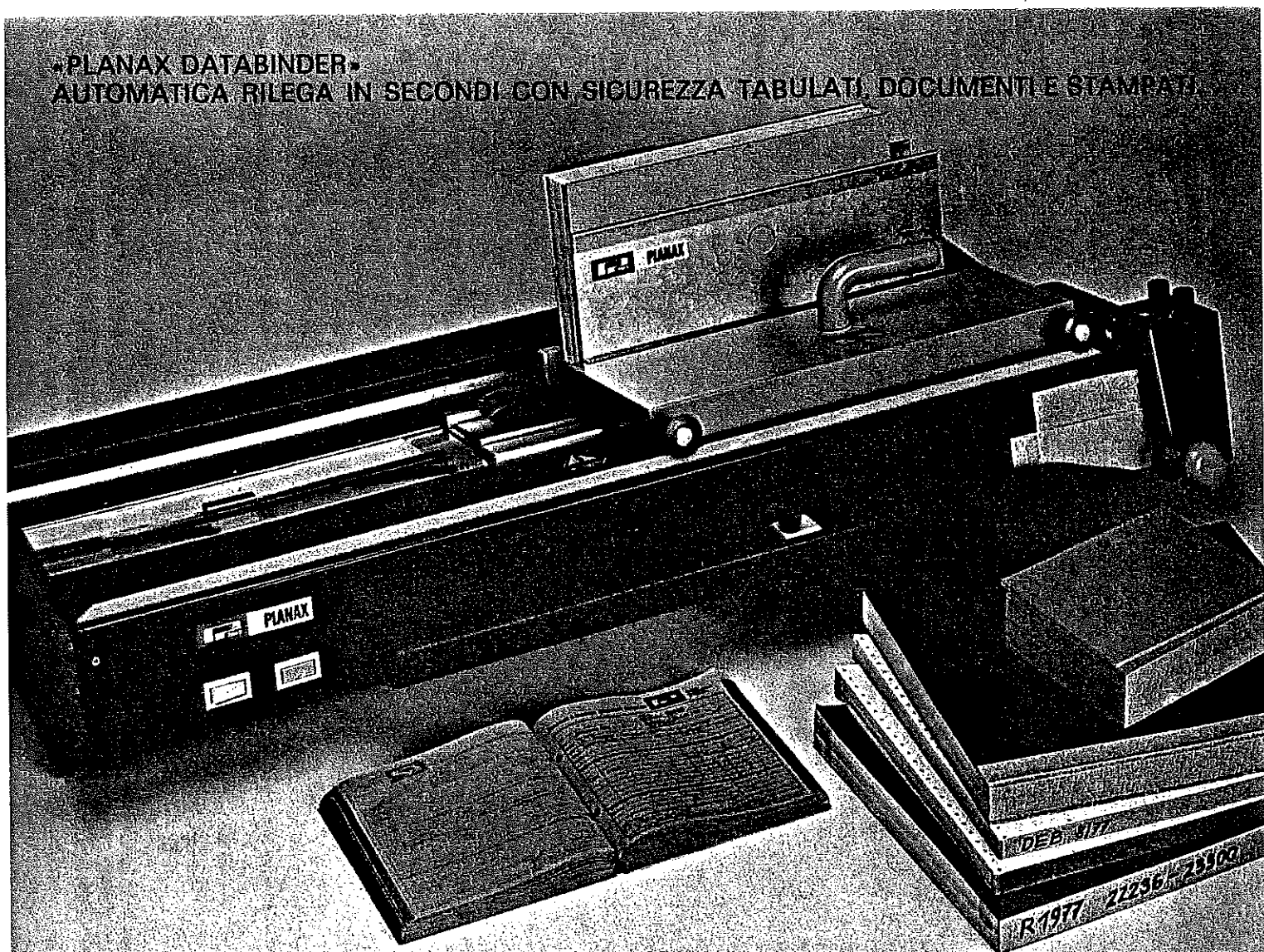


# IL DIRIGENTE AMMINISTRATIVO

Franco Angeli - V.le Monza 106 - 20127 Milano

n. 3 - marzo 1980

• PLANAX DATABINDER •  
AUTOMATICA RILEGA IN SECONDI CON SICUREZZA TABULATI, DOCUMENTI E STAMPATI.



HINZ ARCHIVIO S.a.s.  
Via S. D'Orsenigo, 5  
MILANO  
Tel. 546.98.68/70

# I costi di manutenzione ammodernamento e trasformazione

Vengono qui tratteggiati alcuni aspetti connessi allo stato attuale della disciplina che purtroppo crea confusioni presso i contribuenti, in quanto — malgrado tutto — permane l'esistenza di una certa conflittualità tra regola civile e disciplina fiscale / di FRANCO PONTANI

Abbiamo avuto occasione più volte di doverci occupare dello spinoso argomento dei costi di manutenzione. Per lo status delle norme fiscali in questi anni di Riforma Tributaria e con la dovizia di pronunciamenti non si è verificata una concreta evoluzione della materia, anzi ci troviamo di fronte ad uno status quo di incertezza comportamentistica soprattutto alla luce di evidenti conflittualità fra la norma civile e la norma fiscale.

Nel giugno del 1977 in un nostro scritto su questa Rivista avevamo dimostrato come la regola fiscale divenisse oggetto di un'attenta meditazione circa la sua costituzionalità, in quanto in alcuni casi seguendola pedissequamente si portava a distruzione il capitale di un'impresa.

Vogliamo in questa sede tratteggiare sinteticamente aspetti connessi allo stato attuale della disciplina ribadendo l'esistenza delle conflittualità tra regola civile e regola fiscale in presenza di beni ammortizzabili in proprietà o di beni acquisiti con contratti di leasing.

## DISCIPLINA CIVILISTICA

Con la legge 7-6-1974 n. 216, si è attuata, come è noto, una fase di riforma nella materia connessa al Bilancio delle Società di Capitali, integrando i disposti degli artt. 2423 e segg. C. C., con l'inserimento dei nuovi articoli 2425 Bis e 2429 Bis del Codice Civile.

La materia in questione sarà oggetto di nuovi assetamenti quando le regole contenute nella 4a Direttiva della Comunità Economica Europea verranno recepite nel nostro Ordinamento.

Per la finalità della nostra trattazione e pertanto con riferimento ai soli articoli connessi al Bilancio e che per rinvio sono applicabili anche alle imprese individuali ed alle società di persone, rileviamo allo art. 2424 C. C. al passivo la presenza di una voce intestata al Fondo di Rinnovamento; all'art. 2425 Bis C. C. n. 11 troviamo gli Incrementi per Impianti ed altri beni per Lavori in Economia; all'art. 2425 C. C. viene ribadito il ricorso al criterio della pruden-

za quale elemento fondamentale per la disciplina della politica di Bilancio, Bilancio che viene informato ai criteri di chiarezza e precisione dell'art. 2423 C. C.

Come è noto il Bilancio di Impresa è ottenuto da un sistema contabile che rileva, nell'ottica amministrativa i fatti economici, riferendosi a « criteri » che per la natura intrinseca delle informazioni desumibili dal Bilancio, debbono rimanere costanti nel tempo.

I postulati ed i principi contabili (predisposti dalla Commissione specifica del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti), in appoggio alla disciplina civilistica concorrono a rappresentare con criteri di prudenza e di conservazione la realtà economica dell'impresa misurata per periodi amministrativi.

Tra questi principi contabili rileviamo una proposta cui informarsi per la contabilizzazione delle spese di ampliamento, ammodernamento, rinnovamento, ecc.

I costi di ampliamento, ammodernamento e miglioramento di quelli che sono definiti gli elementi strutturali di un'immobilizzazione, includono anche le modifiche e le ristrutturazioni effettuate in modo da aumentare la rispondenza di dette immobilizzazioni agli scopi per i quali l'immobilizzazione era stata acquistata, prevedendone la capitalizzazione soltanto quando detti costi si traducono in un aumento « significativo e tangibile » di capacità o di produttività o di sicurezza o di vita utile dei cespiti immobilizzati. Quando tali costi non producono questi effetti, saranno computati come manutenzione ed imputati al conto economico.

La regola introdotta abbandona la distinzione statistica di tipo temporale tra « ricorrenza » o « non ricorrenza » o l'egualmente dubbio riferimento all'ammontare più o meno consistente di costi connessi alla manutenzione (tesi tutte oggetto di discussione tra i cultori delle discipline di economia aziendale), ma abbraccia il concetto del miglioramento generale di efficienza dello strumento, prevedendo, nell'ipotesi del mero mantenimento dell'efficienza stessa, il carattere di costo di periodo con conseguente imputazione al conto economico.

Il principio contabile viene integrato con la precisazione che le variazioni rilevanti apportate a cespiti già esistenti a seguito di operazioni di ampliamento, ammodernamento, o miglioramento comportano un'attenta valutazione dei costi relativi a tale variazione per determinare la parte che va capitalizzata e quella che va invece considerata come manutenzione. In alcuni casi la valutazione può essere complessa e richiedere quindi l'ausilio di una perizia tecnica.

Quando le variazioni apportate ai cespiti esistenti comportano l'eliminazione di parte significativa del cespito originario, si rende necessario effettuare lo stralcio del relativo costo e fondo ammortamento per evitare una duplicazione di valori. Anche in questo caso l'identificazione della parte eliminata e del relativo costo può presentare difficoltà e richiedere quindi l'ausilio di una perizia tecnica.

Il concetto fondamentale che emerge è quindi quello di una valutazione in base al prudente apprezzamento evitando in ogni caso la indicazione in Bilancio di valori attivi che non siano rappresentativi di utilità futura, imputando quindi al conto Economico i costi rappresentativi di utilità non suscettibili di produttività superiore al periodo amministrativo e quindi all'esercizio.

## DISCIPLINA FISCALE

La materia è disciplinata dall'ultimo comma dell'art. 68 del Dpr 29-9-1973 n. 597 che recita: « i costi di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione sono deducibili fino al limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni e materiali ammortizzabili risultante all'inizio del periodo di imposta dal registro dei beni ammortizzabili riconosciuti ai fini dell'Imposta sul Reddito. L'eccedenza è deducibile in quote costanti nei cinque periodi di imposta successivi ».

Osserviamo preliminarmente che la Rubrica dell'art. 68 è intitolata a « L'ammortamento dei beni materiali ». Dobbiamo pertanto presumere che i costi in questione diano luogo a creazione di beni, non rientrando nella disciplina specifica i costi connessi ad iniziative che non danno luogo a creazione di beni ed in particolare di beni materiali.

E' utile, per la nozione di bene riferirci alla definizione dell'art. 810 C.C.: « sono beni le cose che possono formare oggetto di diritti ».

L'art. 812 C.C. distingue poi tra beni immobili e beni mobili emergendo dal contesto generale il riferimento alla materialità dei beni oggetto della disciplina, anche dal confronto tra l'art. 812 e l'art. 813 C.C. che tratta dei diritti.

L'art. 68, nella relazione Ministeriale allo schema del Dpr n. 597 viene trattato unitamente agli artt. 69 e 71 inerenti i beni immateriali, senza preoccuparsi del diverso trattamento contabile e del diverso significato economico attribuibile alle poste considerate nei tre articoli.

Secondo la relazione ministeriale scopo della norma è di regolare il procedimento tecnico contabile inerente al computo della quota da imputare ai singoli esercizi per il consumo subito dai beni

ad utilizzazione pluriennale e delle spese che cedono la propria utilità alla produzione in più esercizi e che normalmente si comprendono nella categoria delle spese pluriennali.

Appare evidente dal riferimento ai beni immateriali ed alle spese che cedono la propria utilità alla produzione di più esercizi, il principio secondo il quale le spese che cedono la propria utilità alla produzione di un solo esercizio debbono essere a questo imputate, mentre per le altre vige il criterio delle quote di diminuzione di valore subite nell'esercizio per i beni dall'utilità pluriennali. Giustamente precisa l'estensore della relazione governativa che « in definitiva mediante l'ammortamento si verifica la trasformazione parziale di un costo pluriennale in costo di esercizio gravante sul risultato economico ».

La preoccupazione del legislatore parrebbe in linea di principio essere stata volta a fugare i problemi di conflittualità con il Codice Civile. Infatti, prosegue la relazione governativa dichiarando che « tra i vari procedimenti elaborati dalla dottrina economica-aziendale si è dovuto operare una scelta, in guisa da formulare norme analitiche di facile applicazione, tenendo presente, inoltre, quanto disposto dal Codice Civile.

La norma prevista dal Codice Civile è la norma del prudente apprezzamento volto ad evitare da una parte la creazione di riserve occulte, dall'altra indebiti annacquamenti di capitale ed al prudente apprezzamento il legislatore fiscale ha dato un contenuto stabilendo dei limiti minimi e dei limiti massimi di percentuale di ammortamento da applicare al costo dei beni materiali, o stabilendo delle presunzioni di « consumo » per i beni immateriali e per le « spese pluriennali ».

Ma addivenendo al commento della relazione governativa alla posizione di cui stiamo discutendo troviamo che il legislatore ha abbandonato le preoccupazioni di merito e di diritto per stabilire una regola di tipo particolare. Recita la relazione governativa: « l'ultimo comma dell'art. 68, allo scopo di eliminare incertezze,<sup>1</sup> formula la presunzione assoluta secondo la quale i costi di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione dei beni materiali esistenti si considerano deducibili fino al limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili risultante all'inizio del periodo di imposta. L'eccedenza è deducibile in quote costanti nei cinque periodi di imposta successivi cioè in ragione del 20%. Il commento prosegue dichiarando che « la disposizione, oltre che di notevole facilità nell'applicazione pratica, vuole essere motivo di incentivazione per le imprese ai fini della migliore conservazione degli impianti ».

La prima fra le problematiche è l'individuazione di una separata classe di beni che pur essendo divenuti parte integrante di beni già fiscalmente individuati sia per il monte dei costi ad essi imputati sia per il periodo di residua fiscale utilizzazione, vengono da questi tenuti separati.

<sup>1</sup> Incertezze applicative che emergono in merito alla disciplina dell'art. 98, 2° c. del T.U. 1958, norma che tuttavia nella sua logica ci appare nella sua stesura più coerente con i concetti generali di costo di periodo e di costo pluriennale.

Il lettore potrebbe criticare questa nostra formulazione dicendo che non si tratta di beni bensì di oneri pluriennali, ma dobbiamo confutare questa ipotesi in quanto se non si trattasse di beni la disciplina non potrebbe essere accolta nell'ultimo comma dell'art. 68 che è destinato all'ammortamento dei beni materiali, ma dovrebbe essere disciplinata nell'ultimo comma dell'art. 71 inerente le spese pluriennali che pertanto sarebbero suscettibili di ragionamenti avulsi dalla loro consistenza materiale.<sup>2</sup>

D'altra parte per dizione tecnica è indubbio che almeno in parte gli interventi in questione diano luogo a beni o a incremento del valore economico dei beni cui gli interventi ineriscono.

Dell'intimo collegamento tra la manutenzione, ammodernamento, trasformazione, ecc. con i beni oggetto dell'intervento stesso non vi è ragione di dubitare in quanto realizzando il bene che ha subito l'intervento, le utilità economiche riferibili all'operazione di manutenzione, riparazione, ammodernamento, trasformazione, scompaiono seguendo il destino del bene che ha ricevuto tali interventi.

Ma a questo punto non si può più parlare di una classe a sé di beni, come non si può parlare più di una classe a sé di spese pluriennali, in quanto il loro permanere non è legato alla vita autonoma di certe entità fisiche o materiali, prese a sé stanti, bensì è strettamente correlato ai beni materiali cui gli interventi sono stati riferiti.

Non si può a questo punto dubitare che il legislatore perseguendo un intento apparentemente di favore per il contribuente in realtà abbia creato uno specifico motivo di conflittualità fra la norma fiscale e la tecnica contabile poggiata sulla logica dell'economia d'azienda.

Il secondo punto che giova qui porre in evidenza è il criterio giuridico della presunzione iuris et de iure, cioè della presunzione assoluta a che le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione dei beni materiali siano deducibili sino al limite del 5% rapportato al costo complessivo di tutti i beni materiali risultanti all'inizio del periodo di imposta. (Come è stato a suo tempo chiarito il costo originario in questione accoglie anche quello dei beni completamente ammortizzati e per giunta anche dei beni rivalutati secondo le disposizioni delle leggi speciali, non ultima della Legge « Visentini »).

Tuttavia questa regola che è apparsa all'occhio dell'estensore come sicuramente di incentivazione per l'impresa per la migliore conservazione degli impianti non appare in realtà essere così favorevole praticamente.

In molte imprese le spese di manutenzione ordinarie superano quel 5% indicato, sia per il costante processo inflazionistico della moneta, sia per l'esistenza di valori contabili definiti in un tempo

<sup>2</sup> Tuttavia il totale delle manutenzioni viene considerato integralmente onere pluriennale nella Ris. Min. 2/9/1444 del 14/8/1975, perché la norma è di tipo agevolativo (sic!). Nella Ris. Min. 9/543 dell'8/2/1979 nel caso di cespiti in locazione, poi, il criterio di distinzione tra manutenzione ordinaria e straordinaria ricompare ammettendo la deducibilità completa della prima in conto Esercizio, trattando la seconda con i criteri dell'art. 71.

antico con procedure sulle quali è meglio non intrattenersi ma che fanno parte di un'epoca « oscura » della nostra storia tributaria, sia in quanto parte dei beni, prima che alcuni Tribunali italiani si pronunciasse sui criteri di chiarezza e precisione, venivano computati a L. 1, sia per ultimo, ma forse punto prioritario rispetto agli altri, perché in diversi settori aziendali le spese di manutenzione « ordinaria » superano abbondantemente quel 5% che secondo l'intendimento del legislatore doveva essere capiente in modo tale da poter assorbire sia la manutenzione ordinaria sia presumibilmente quota parte della manutenzione incrementativa o straordinaria, in quanto, a nostro avviso, è solo a questa condizione che si giustifica l'affermazione contenuta nella relazione governativa.

Nello spirito del legislatore pertanto la filosofia dell'ultimo comma dell'art. 68 si poteva collegare con la filosofia del trattamento particolare dell'equivalenza dell'art. 54, alle agevolazioni generali degli antichi Decreti, o alla filosofia della L. n. 321 del 1972 di conversione del Decreto n. 202 dello stesso anno per il trattamento ai fini dell'Ige dei cespiti ammortizzabili o successivamente e sempre in connessione ai cespiti ammortizzabili al trattamento riservato ai fini dell'Iva per la detrazione suppletiva del 4% istituita nell'agosto 1978.

Ma se ciò non è e lo si è dimostrato in quelle Risoluzioni Ministeriali per le imprese di trasporto (Ris. 9/50047 del 14-10-1975 e Ris. 2/1628 del 6-10-1975) in cui gli oneri di manutenzione risultano in media del 16% allora la norma non ha realizzato lo scopo per la quale era stata coniata. Di più, ha creato motivi di discriminazione tra diversi contribuenti, favorendone alcuni che arrivano all'assurdo di poter imputare a conto economico tutti i lavori di ampliamento e ammodernamento anche di natura incrementativa, ed altri che dovendo sottoporre a tassazione costi di esercizio, vedono distruggere la propria capacità produttiva, pagando indebitamente delle imposte. Ora una presunzione iuris et de iure non può a nostro avviso realizzare discriminazioni eclatanti tra contribuenti diversi violando il principio costituzionale secondo il quale tutti i cittadini sono eguali di fronte alla legge e ognuno concorre all'obbligo fiscale secondo la propria capacità contributiva.

Se così è si realizza un'ulteriore conflittualità con la norma civile in quanto da una parte i soggetti che realizzano bassi costi di manutenzione per specifica previsione civilistica, dovendo obbedire ad una corretta informazione nei confronti dei terzi con il bilancio si trovano vincolati in ogni caso a imputare a cespiti ammortizzabili quelle migliorie che creano incrementi di efficienza, e non possono quindi di fatto approfittare della regola fiscale se non nel caso di quei soggetti che non sono tenuti alla pubblicazione del bilancio come le imprese individuali e le società di persone. L'altra conflittualità emerge nel caso in cui si sia costretti a capitalizzare spese di natura non incrementativa ed ottenute dal citato rapporto per la parte eccedente il 5% del valore originario dei cespiti creando attività di fatto inesistenti ed esponendo da una parte l'imprenditore individuale e la società di persone a reati di esagerazione dell'attivo in connessione alle proce-

dure concorsuali o alla presentazione di bilanci presso gli istituti di credito per l'ottenimento di tutte le linee di credito e di finanziamento, per le società di capitali ai reati di esagerazione dell'attivo o di illecita distribuzione di utili non realizzati nell'ipotesi in cui si faccia propria ai fini civili una norma fiscale che non ha alcun collegamento né con la realtà economica dell'impresa né con i principi contabili né con i principi di prudente apprezzamento sanciti nelle regole di valutazione del Codice Civile, rendendosi peraltro negletti i concetti di chiarezza e precisione impliciti nell'art. 2423 C.C. Ciò obbliga ovviamente il contribuente a procedere a delle riclassificazioni ai soli fini fiscali proponendo l'angoscioso problema del doppio binario, peraltro mai risolto.<sup>3</sup>

## IL LEASING E LE MANUTENZIONI

Ci occupiamo in questa sede del solo aspetto fiscale connesso alle operazioni di leasing.

Come è noto da diversi anni a questa parte la formula del leasing è stata sempre più adottata dalle imprese per l'acquisizione di beni mobili o immobili strumentali, sulla base di alcuni principi di equilibrio finanziario ed economico connessi all'attività produttiva dell'impresa.

La disciplina delle imposte sui Redditi non fa cenno delle operazioni di leasing e pertanto non ne dà una definizione.

La disciplina dell'Iva considera la « locazione finanziaria » una prestazione di servizi soggetta al tributo e la assimila, ai fini dell'aliquota e della detrazione ai sensi dell'art. 19 del Dpr n. 633 alla cessione, per cui, per gli acquisti in leasing è dovuta l'imposta con applicazione dell'aliquota prevista per i beni oggetto del contratto e l'imposta è detraibile come se si trattasse di un normale acquisto.

L'art. 17, 2° c. della L. 2-5-1976 n. 183 inerente la disciplina dell'intervento straordinario nel Mezzogiorno per il quadriennio 1976/80, stabilisce che per operazioni di locazione finanziaria si intendono le operazioni di locazione di beni mobili ed immobili, acquistati o fatti costruire dal locatore, su scelta ed indicazione del conduttore che ne assume tutti i rischi e con facoltà di quest'ultimo di divenire proprietario dei beni locati al termine della locazione, dietro versamento di un prezzo stabilito.

Dal punto di vista del locatario e pertanto dell'utilizzatore del bene recentemente, con Risoluzione 28-3-1979 n. 9/321, il Ministero delle Finanze ha precisato che sostenendo il costo di locazione nell'esercizio dell'attività imprenditoriale, essendo tale canone indubbiamente appartenente all'economia dell'impresa costituendo il mezzo attraverso il quale l'impresa raggiunge lo scopo sociale, questo è deducibile a tutti gli effetti come componente negativo del reddito di impresa.

Se il canone è considerato costo, manca tuttavia il complesso dei beni strumentali proveniente da precedente esercizio cui commisurare la dedu-

zione del 5% delle spese di manutenzione, riparazione, ed equivalenti ai sensi del penultimo comma dell'art. 68 più volte citato.

Questa affermazione implica una coesistenza tra norma civile e norma fiscale, almeno per ciò che attiene l'esposizione in Bilancio dei beni oggetto del leasing.

Sono note le diverse posizioni dottrinarie anche da una recente serie di articoli pubblicata sul Sole - 24 Ore. Noi tuttavia aderiamo all'interpretazione secondo cui i beni ricevuti dal locatario a titolo di leasing debbano essere menzionati in Bilancio nel « sistema dei beni di terzi » e non tra i beni di proprietà come certa parte della dottrina vorrebbe intendere.

Tuttavia proprio la mancanza tra i cespiti ammortizzabili di questi beni implica, come dianzi detto, un problema di imputazione delle spese di manutenzione.

Con Risoluzione 14-8-1975 (come da noi anticipato in Nota) « stante la difficoltà della distinzione tra spese incrementative e spese di manutenzione ordinaria, in considerazione del fatto che la disposizione di tipo agevolativo non può tradursi in sede applicativa in un criterio di sfavore » si è ritenuto di « consentire che la spesa... per manutenzione e riparazione si ammortizza in quote costanti del 20% a partire dallo stesso periodo di imposta in cui è stata sostenuta ».

E' evidente da questa formulazione che il concetto di « favore » o di « sfavore » sia da parte dell'estensore della Risoluzione abbastanza personale; infatti per non sfavorire il contribuente in luogo di consentirgli la deduzione immediata, con evidente risparmio di imposta, gli consente la deduzione pro-quota con un maggior onere protempore di imposta.

Più recentemente, con Ris. 9/543 dell'8-2-1979 la difficoltà lamentata nella precedente Risoluzione Ministeriale scompare. In presenza di un contratto che prevede a carico del locatario la manutenzione ordinaria e straordinaria il Ministero « ritiene che le spese di manutenzione ordinaria siano deducibili interamente nell'anno in cui esse sono sostenute, mentre per le spese di manutenzione straordinaria « la cui utilità si proietta in più esercizi », si esprime l'avviso che le medesime debbano trovare la loro normativa fiscale nell'art. 71, 3° comma del Dpr 29-9-1973 n. 597 e pertanto siano deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun periodo di imposta e, comunque ovviamente non oltre il periodo di durata del contratto di locazione.

Quel criterio di distinzione tra manutenzione ordinaria e straordinaria ritorna con tutta la sua indeterminazione fiscale a far parte delle regole di imputazione del reddito di impresa.

## CONCLUSIONI

Legge civile e legge fiscale nonostante i numerosi scritti e le numerose sollecitazioni continuano a dettare regole diverse fomentando discordie e creando confusioni spesso presso contribuenti che, violando i criteri di un corretto sistema contabile, orientano i loro comportamenti secondo la Legge fiscale creando sovente degli autentici falsi di Bilancio in perfetta buona fede.

<sup>3</sup> Cfr. Rodolfo Lizzul, in « Bollettino Tributario d'informazione », n. 9, 15/5/1977.