

## **C.M.11 del 04/03/1982**

### **Oggetto:**

Costi di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione per il settore dell'autotrasporto per conto terzi. Dm 13 luglio 1981 (g.u. N. 195 del 17.7.81.)

### **Sintesi:**

Si forniscono alcuni chiarimenti in merito alla deducibilità dei costi di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione sostenute da imprese operanti nel settore dell'autotrasporto per conto terzi. In particolare, si fa riferimento agli artt. 1 e 2 del DM 13 luglio 1981 che, come noto, per il settore dell'autotrasporto hanno fissato criteri, percentuali e temporali, di deducibilità dei suddetti costi, diversi da quelli fissati dall'art. 62 del DPR 597/73.

### **Testo:**

L'ultimo comma dell'art. 68 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, disciplina, come è noto, la deduzione dei costi di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione dei beni strumentali adottando un criterio nuovo e generale inteso ad eliminare le incertezze e le contestazioni sorte in passato circa la qualificazione dei costi di cui trattasi secondo la distinzione tra spese di manutenzione ordinaria e spese di carattere incrementativo rispettivamente ammesse, nel precedente sistema, interamente in deduzione nell'esercizio di competenza e in aumento del costo ammortizzabile dei beni.

Nel vigente sistema, infatti, le spese di entrambi i tipi sono accomunate in un unico, indistinto trattamento che prevede la deducibilità di esse nell'esercizio in cui sono sostenute fino a concorrenza del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili, risultanti all'inizio del periodo d'imposta, e la deduzione dell'eccedenza in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi.

La rigida applicazione dei nuovi criteri di deduzione, pur validi in via generale, ha finito per dar luogo ad inconvenienti in alcuni specifici settori produttivi nei quali i costi in argomento, presentandosi con caratteri di ricorrente frequenza, esauriscono la loro utilità prima del compimento del ciclo di deducibilità fiscale, con conseguenti divari, anche notevoli, tra il reddito d'esercizio rilevato con criteri di competenza economica e quello determinato ai fini tributari. E cioè in dipendenza del fatto che la determinazione fiscale delle quote deducibili con riferimento ai valori d'inventario dei beni ammortizzabili resta negativamente condizionata, essendo ancorata a valori storici sempre meno attuali, dall'effetto combinato del logorio particolarmente intenso di alcuni beni strumentali e del costante aumento dei costi a causa dei diffusi processi inflattivi.

Proprio per porre rimedio a tali inconvenienti, l'art. 35 del D.P.R. 30 dicembre 1980, n. 897 (entrato in vigore il successivo 31 dicembre 1980), ha consentito al Ministro delle Finanze di stabilire, con apposito decreto e per specifici settori di attività economica, criteri e modalità diverse per la deduzione dei costi di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione.

La ratio della norma è, quindi, da rinvenire nel principio sancito dal legislatore delegante di avvicinare il più possibile il reddito fiscale a quello economico, in conformità al precetto contenuto nell'art. 2, punto 16, della legge di delega 9 ottobre 1971, n. 825; cioè risulta confermato dalla stessa portata della introdotta modifica legislativa che facoltizza il Ministro delle Finanze a stabilire modalità e criteri di deducibilità diversi per interi settori di attività economica.

Il Ministro delle Finanze, avvalendosi di tale facoltà, ha previsto, con decreto del 13 luglio 1981 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 195 del 17 luglio medesimo, per il settore dell'autotrasporto per conto terzi, diversi criteri,

percentuali e temporali, di deducibilità dei costi di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione dei mezzi di trasporto.

Infatti, con detto decreto, all'art. 1, primo comma, viene elevato al 25% il limite dei costi deducibili nell'esercizio del loro sostenimento, mentre per la eventuale residua parte è previsto l'ammortamento in quote costanti nei tre esercizi successivi. E cioè nel presupposto che, normalmente, il mantenimento della efficienza dei mezzi di trasporto nello specifico settore del trasporto per conto terzi - nel quale la quasi totalità dei beni ammortizzabili è costituita da tali mezzi - richiede frequenti lavori di manutenzione e di riparazione e che i relativi costi esauriscono la loro utilità in parte nell'esercizio in cui vengono sostenuti e in parte nei tre esercizi successivi.

Dal richiamo effettuato dal legislatore ai costi di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione degli automezzi discende che i detti costi sono esclusivamente quelli relativi ai cespiti ammortizzabili costituenti la categoria degli "automezzi" di cui al D.M. 29 ottobre 1974, approvativo della Tabella dei coefficienti di ammortamento dei beni strumentali.

Ai fini della individuazione della sfera di applicazione della disposizione in esame, sotto il profilo oggettivo, si precisa che nella suddetta categoria rientrano sia gli autoveicoli in grado di effettuare il trasporto (es. autocarro, autoarticolato ecc.) sia i singoli pezzi serventi che compongono ciascun autoveicolo (es. motrice, semirimorchio portacontenitori, contenitori ecc.).

In tale categoria vanno inoltre compresi, anche se non risultano esplicitamente menzionati nel D.M. 29 ottobre 1974, ma espressamente richiamati dal D.M. 13 luglio 1981, e semprechè abbiano specifiche caratteristiche che li rendono assimilabili agli automezzi veri e propri, gli automezzi di trasporto interno targati o meno, quali i carrelli, i muletti e simili.

Per quanto attiene all'ambito soggettivo di applicazione della disposizione stessa, rilevasi che esso risulta delimitato dalle seguenti categorie di autotrasportatori:

- 1) soggetti che esercitano l'autotrasporto di cose per conto terzi, iscritti nell'albo istituito con legge 6 giugno 1974, n. 298, e successive modificazioni ed integrazioni;
- 2) soggetti concessionari di autoservizi pubblici di linea o titolari di licenze per il trasporto di persone con autoveicoli da piazza o da noleggio con conducente;
- 3) soggetti esercenti l'attività di locazione di autoveicoli senza conducente;
- 4) titolari di scuole per conducenti di veicoli a motore.

Il secondo comma dell'articolo in esame - il quale va riguardato secondo la stessa logica interpretativa di cui al primo comma - prevede che i costi dei pneumatici, per il loro complessivo ammontare, costituiscono elementi reddituali dell'esercizio. E', tuttavia, evidente che l'espressione "interamente deducibili nell'esercizio in cui sono stati sostenuti" non sta a significare che alla fattispecie sia applicabile il cosiddetto principio di "cassa", ma con essa si intende unicamente dare rilevanza fiscale a tale bene - il cui costo assume il carattere di componente negativo di reddito - nell'esercizio nel quale ha inizio il suo utilizzo.

Pertanto, i pneumatici acquistati al solo fine di costituire una scorta e di cui non venga iniziato l'utilizzo hanno natura di permutazione patrimoniale e come tale interessante unicamente il conto patrimoniale.

Quanto alla previsione normativa di cui al terzo comma dell'articolo in commento occorre sottolineare che, nei confronti delle imprese di autotrasporto per conto terzi, la nuova disciplina della deduzione dei costi di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione trova applicazione solamente con riguardo agli automezzi e ai mezzi di trasporto interno e non si estende ai costi della stessa natura riferibili ad altri beni

ammortizzabili, per i quali continua ad applicarsi la vecchia disciplina contenuta nella prima parte dell'ultimo comma dell'art. 68 del D.P.R. n. 597.

Ai fini della esatta individuazione dei costi oggetto della nuova disciplina, l'art. 2 del decreto ministeriale in esame dispone che i costi stessi devono essere rilevati distintamente nelle scritture contabili delle imprese interessate e riportati in un apposito prospetto da allegarsi alla dichiarazione dei redditi.

A proposito di tale rilevazione contabile, che dovrà trovare, poi, una sua sistematica rappresentazione nel prospetto, si osserva che tali costi possono derivare da lavori fatti all'esterno dell'impresa ovvero da lavorazioni interne. Cioè stante, mentre i costi sostenuti per i lavori fatti eseguire all'esterno non danno luogo a particolari problemi essendo essi esattamente determinabili in base alla relativa necessaria documentazione, il costo delle manutenzioni, riparazioni, ammodernamento e trasformazioni effettuati all'interno dell'impresa, invece, va valutato nel rispetto delle disposizioni del Titolo V del D.P.R. n. 597.

Pertanto, ad esempio, le materie prime usate dovranno essere computate al costo, la mano d'opera secondo il costo effettivo della stessa, ecc. Infine, per quanto concerne la prescrizione contenuta nell'ultimo comma dell'art. 16 del D.P.R. 29 settembre 1973, numero 600, è da tener presente che i costi oggetto della disciplina introdotta con il decreto ministeriale in esame vanno annotati, per la parte eccedente il nuovo limite del 25%, nel registro dei beni ammortizzabili previsto dal citato art. 16, distintamente dagli altri costi della specie non ammessi al nuovo regime di deduzione. Le imprese minori, che non abbiano optato per il regime di contabilità ordinaria, non essendo obbligate alla tenuta del registro dei beni ammortizzabili, dovranno annotare i costi di cui trattasi distintamente nel registro degli acquisti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Le disposizioni contenute nel D.M. 13 luglio 1981, più volte richiamato, trovano applicazione a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto stesso, avvenuta il 17 luglio dello stesso anno.