

**R.M. 826 del 20/09/1980**

**Oggetto:**

Irpef. Costi di manutenzione e ammodernamento non ammortizzati. Cessione anticipata del bene.

**Sintesi:**

Per effetto dell'articolo 68, ultimo comma, D.P.R. 597/73, i costi ivi previsti sostenuti in un determinato esercizio sono da ritenersi fiscalmente svincolati dai singoli beni ai quali ineriscono dovendo fare riferimento, ai fini della determinazione della quota deducibile nell'esercizio stesso, al costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili esistenti all'inizio del periodo d'imposta e cioè anche di quelli per i quali non si è reso necessario alcun costo di manutenzione. Pertanto qualora il bene venga venduto prima della scadenza del completo ammortamento dei costi non comporta variazioni.

**Testo:**

Un commercialista ha rappresentato il caso di una società proprietaria di quattro navi le quali, essendo impiegate per il trasporto di prodotti della petrolchimica, necessitano di frequenti e notevoli lavori di ammodernamento degli apparati di bordo, i cui costi sono evidenziati nella contabilità e in bilancio distintamente per nave e per anno solare nel quale sono sostenuti.

Pertanto, nell'ipotesi che al momento dell'alienazione di una nave il costo di ammodernamento eccedente il limite del 5 per cento di cui all'ultimo comma dell'art. 68 del D.P. R. 29 settembre 1973, n. 597, non si sia potuto ammortizzare nel quinquennio previsto dallo stesso art. 68, il citato professionista chiede di conoscere se, come egli ritiene, il costo residuo non ancora ammortizzato sia deducibile interamente nel periodo d'imposta in cui è avvenuta la vendita, analogamente a quanto dispone il quinto comma della norma citata per il caso di dismissione anticipata di un bene strumentale dal processo produttivo.

A sostegno della propria tesi l'istante adduce che appare civilisticamente censurabile il continuare a dedurre dal reddito d'esercizio le quote costanti di cui all'indicato art. 68, ultimo comma, calcolate su costi di ammodernamento inerenti ad un bene non più esistente nel patrimonio della società, né, peraltro, può essere negata la deducibilità di dette quote a causa dell'alienazione del bene stesso.

Inoltre, l'applicazione del quinto comma dell'art. 68 nella circostanza sopra descritta dovrebbe discendere dalla stretta inerenza dei costi di ammodernamento al bene per il quale sono stati sostenuti, tenuto anche conto dell'impostazione contabile data che fornisce la possibilità di conoscere esattamente l'ammontare dei predetti costi riferibile a ciascuna delle navi possedute.

In merito a quanto sopra si osserva che la soluzione del quesito non può che ricercarsi nell'esatta interpretazione da dare al citato art. 68 - ultimo comma - del D.P.R. n. 597, secondo il quale i costi di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione sono deducibili fino al limite del cinque per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili risultante all'inizio del periodo d'imposta dal registro dei beni ammortizzabili e riconosciuto ai fini dell'imposta sul reddito.

L'eccedenza è deducibile in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi.

Per effetto della riportata disposizione, i costi in parola sostenuti in un determinato esercizio sono da ritenersi fiscalmente svincolati dai singoli beni ai quali ineriscono dovendo fare riferimento, ai fini della determinazione della quota deducibile nell'esercizio stesso, al costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili esistenti all'inizio del periodo d'imposta e cioè anche di quelli per i quali non si è reso necessario alcun costo di manutenzione.

In sostanza, relativamente ai costi in parola, la disciplina recata dal più volte citato art. 68 - ultimo comma - del D.P.R. n. 597 si differenzia nettamente da quella dettata dai precedenti commi della norma medesima per l'ammortamento dei beni strumentali per i quali le quote ammesse in deduzione vanno calcolate ciascuna con specifico riguardo al bene cui si riferisce.

A conferma del principio sopra affermato, l'art. 16 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che fissa i criteri di tenuta del registro dei beni ammortizzabili per i soggetti che ne sono obbligati, stabilisce che l'indicazione in detto registro delle quote di ammortamento relative ai beni strumentali deve essere fatta con riferimento ai singoli beni o, per i casi ivi previsti, a categorie di beni omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento, mentre, invece, i costi di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione eccedenti la misura deducibile nell'esercizio nel quale sono stati sostenuti non vanno sommati al valore dei beni cui si riferiscono ma sono iscritti in voci separate per anno di formazione.

Per quanto precede, non si ritiene che la tesi esposta dall'istante possa essere condivisa.