

Contabilizzazione delle riduzioni di canoni di locazione per impegni del conduttore all'esecuzione di lavori e migliorie

Si illustra il trattamento contabile nel bilancio del conduttore e in quello del locatore dell'accordo che prevede la riduzione dei canoni di locazione a fronte di spese di manutenzione straordinaria sostenute dal conduttore.

Profili civilistici della locazione di immobili commerciali

I contratti di locazione di immobili che vedono come conduttore un'azienda sono definite "locazioni commerciali" e sono disciplinate dalla L. n.392/78 e dal Codice Civile (artt. da 1571 a 1627).

La durata minima del contratto è stabilita in sei anni con possibilità di rinnovo da parte del conduttore per altri sei anni (c.d. "6 + 6").

Il canone è liberamente stabilito tra le parti e può essere previsto un aggiornamento annuale nella misura massima del 75% dell'indice ISTAT.

Specifiche disposizioni di legge regolano gli obblighi di conservazione e manutenzione del bene oggetto di locazione.

⇨ Le manutenzioni ordinarie

In base alla disciplina civilistica della locazione la manutenzione c.d. "ordinaria" è a carico del conduttore (artt. 1576 e 1621 del c.c.).

La manutenzione ordinaria riguarda tutti quegli interventi che si sostanziano in piccole riparazioni che pongono rimedio a guasti e rotture oppure in interventi di natura ricorrente diretti a mantenere in efficienza e in buono stato di funzionamento l'immobile e i relativi impianti¹⁷.

In base a quanto stabilito dal principio contabile OIC n.16, le manutenzioni ordinarie effettuate sui beni propri quanto su quelli di terzi devono essere spese nel Conto economico dell'esercizio in cui sono sostenute, in quanto le stesse non sono idonee a modificare la vita utile dei beni immobili e dei relativi impianti perché dirette esclusivamente a garantire la vita utile prevista e la funzionalità originaria degli stessi. Anche nell'ambito della determinazione del reddito d'impresa, l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che le manutenzioni su beni di terzi che rivestono carattere ordinario sono interamente deducibili nell'esercizio in cui sono sostenute¹⁸.

Nell'ipotesi di sostenimento di manutenzioni ordinarie, le scritture contabili del conduttore saranno pertanto quelle illustrate nell'esempio seguente.

* Dottore commercialista e Revisore legale dei conti

¹⁷ A titolo esemplificativo la giurisprudenza ha identificato i seguenti interventi quali manutenzioni ordinarie:

- imbiancature delle pareti;
- verniciatura di porte e finestre;
- ripristini di infissi;
- sostituzioni di luci e lampadine.

¹⁸ R.M. n. 9/543 dell'8 febbraio 1979.

Esempio 1

Il conduttore B sostiene spese di manutenzione ordinaria sull'immobile condotto in affitto per € 200 + Iva.

Diversi	a Fornitore X		240
Spese di manutenzione ordinaria su beni di terzi		200	
Iva c/acquisti		40	

⇒ Le manutenzioni straordinarie

Le manutenzioni di natura straordinaria sono invece a carico del locatore che, ai sensi di quanto previsto dal Codice Civile, deve mantenere il bene locato in modo che lo stesso possa servire all'uso e alla produzione a cui è stato destinato¹⁹.

Le manutenzioni straordinarie possono essere definite "per differenza" rispetto a quelle ordinarie: ovvero costituiscono manutenzioni straordinarie tutti quegli interventi diversi dalle manutenzioni ordinarie.

In generale, si può sostenere che la caratteristica delle manutenzioni straordinarie è quella di rivestire il carattere di non ricorrenza ed essere dirette ad apportare un ampliamento, una sostituzione, una miglioria o una modifica sostanziale degli immobili e dei relativi impianti (elettrico, idraulico, riscaldamento, condizionamento ecc.) o comunque aumentare la funzionalità degli stessi.

Il sostenimento delle spese di manutenzione straordinaria a carico del conduttore

Benché a norma di legge le spese di manutenzione straordinaria siano a carico del locatore, le parti possono tuttavia derogare a tale previsione legislativa prevedendo che sia il conduttore ad effettuare dette spese.

In tale ambito si possono presentare i seguenti casi:

1. le spese sostenute rimangono interamente a carico del conduttore;
2. le spese sostenute dal conduttore vengono poi riaddebitate al locatore;
3. a fronte delle spese sostenute dal conduttore il locatore concede una riduzione del canone di locazione dell'immobile.

⇒ Manutenzioni straordinarie interamente a carico del conduttore

Nel caso in cui le manutenzioni straordinarie rimangano per espressa previsione contrattuale a carico del conduttore, si pone la problematica relativa alla contabilizzazione di tali spese nel bilancio di quest'ultimo.

In particolare, poiché le manutenzioni straordinarie, al contrario di quelle ordinarie, sono idonee a determinare un incremento della produttività e della vita utile dell'immobile commerciale, le stesse sono generalmente caratterizzate da un'utilità pluriennale e devono essere quindi capitalizzate.

Ai sensi di quanto previsto dal principio contabile OIC n. 24, le spese di manutenzione straordinaria sostenute su beni di terzi che hanno un'utilità pluriennale devono essere capitalizzate quali immobilizzazioni immateriali nella voce B.I.7 dello schema di Stato patrimoniale ex art.2424 c.c. ("*altre immobilizzazioni immateriali*").²⁰

¹⁹ Artt.1575 e 1617, co.1, del c.c..

²⁰ Tale contabilizzazione è ammessa se le migliorie e le spese incrementative non sono separabili dal bene a cui si riferiscono, altrimenti sono iscrivibili tra le immobilizzazioni materiali, in quanto caratterizzate da una propria individualità rispetto al bene di terzi.

Dette “*spese incrementative su beni di terzi*” devono essere ammortizzate nel periodo più breve tra quello di utilità delle stesse e quello residuo di durata della locazione, tenendo conto anche delle effettive possibilità di rinnovo, quando tale rinnovo è dipendente dalla volontà del conduttore.

Questa impostazione contabile assume piena rilevanza anche nell’ambito della determinazione del reddito d’impresa, atteso che l’Amministrazione Finanziaria ha chiarito che, per quanto riguarda le spese relative alla ristrutturazione di immobili condotti in locazione, i criteri civilistici di ripartizione costituiscono presupposto per la determinazione della quota di dette spese imputabile al reddito dell’esercizio²¹.

Più in generale, è stato chiarito che:

le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione sostenute in relazione a beni di terzi detenuti in locazione, che rilevano come migliorie e spese incrementative del valore dei beni, sono capitalizzabili ed iscrivibili tra le immobilizzazioni immateriali, alla voce “*costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi*”, a condizione che non siano separabili dai beni stessi, cioè non siano dotate di autonoma funzionalità.

Le stesse costituiscono oneri pluriennali e, più precisamente, “*spese relative a più esercizi*” di cui al co.3 dell’art.108 del Tuir²².

Esempio 2

Il conduttore B sostiene a proprio carico spese di manutenzione straordinaria sull’immobile condotto in affitto per € 300 + Iva. Tali spese, essendo caratterizzate da utilità pluriennale, vengono iscritte nelle immobilizzazioni immateriali

<i>Diversi</i>	a Fornitore X		360
Migliorie su beni di terzi (voce B.I.7)		300	
Iva c/acquisti		60	

⇒ Manutenzioni straordinarie riaddebitate al locatore

Le disposizioni del Codice Civile prevedono che le riparazioni urgenti che non sono a carico del conduttore possono essere comunque eseguite dallo stesso e poi riaddebitate al locatore, purché se ne dia preventivo avviso allo stesso.

In tale ipotesi il conduttore, al momento del sostenimento delle spese, iscriverà un credito nei confronti del locatore per il rimborso delle stesse.

Tenuto conto che, ai fini dell’Imposta sul valore aggiunto, il conduttore dovrà emettere fattura nei confronti del locatore per il riaddebito delle spese di manutenzione straordinaria sulla base della stessa aliquota Iva applicata dal fornitore, secondo le ordinarie regole Iva del mandato senza rappresentanza, le scritture contabili sono quelle evidenziate nell’esempio seguente²³.

²¹ C.M. n.73/E/94.

²² C.M. n.27/E/05.

²³ Come chiarito dalla R.M. n.461666/88, ai fini dell’applicazione dell’Iva sulle spese di manutenzione con eventuale aliquota agevolata è ininfluente la circostanza che l’immobile da ristrutturare sia locato e che sia il conduttore e non il locatore ad effettuare i lavori ed a sopportare l’onere delle spese, assumendo invece esclusiva rilevanza la natura delle prestazioni eseguite e/o le caratteristiche dell’immobile.

Esempio 3

Il conduttore B anticipa spese di manutenzione straordinaria sull'immobile condotto in affitto per € 300 + Iva.

Diversi	a	Fornitore X		360
Spese su beni di terzi			300	
Iva c/acquisti			60	

Tali spese, ai sensi di legge, vengono riaddebitate al locatore A.

Crediti v/A	a	diversi	360	
		Proventi per riaddebito spese su beni di terzi		300
		Iva c/vendite		60

La riduzione dei canoni di locazione a fronte di spese di manutenzione straordinaria sostenute dal conduttore

Nella prassi dei contratti di locazione commerciale sovente la parti si accordano affinché le spese di manutenzione straordinaria siano sostenute dal conduttore, ma a fronte delle quali il locatore concede una riduzione temporanea del canone di locazione per il periodo in cui tali spese sono sostenute.

La riduzione (totale o parziale) dei canoni di locazione può coprire in tutto o in parte le spese sostenute dal conduttore per effettuare gli interventi di manutenzione straordinaria.

L'accordo intervenuto tra le parti deve essere inquadrato nell'ambito delle operazioni di natura permutativa, atteso che gli effetti di tale accordo non possono essere quelli di determinare un'interruzione del contratto di locazione, che invece mantiene piena validità ed i canoni di locazione continuano a maturare regolarmente.

La modifica interviene esclusivamente per introdurre nel contratto una modalità alternativa di rimborso delle spese da parte del locatore, ovvero una modalità alternativa di pagamento del canone da parte del conduttore. In altre parole:

il pagamento del canone di locazione viene effettuato da parte del conduttore mediante una prestazione "in natura", che consiste nell'effettuazione, a proprio carico, di interventi di manutenzione sull'immobile, che vanno a beneficio anche e soprattutto del locatore (il quale avrebbe dovuto sostenere direttamente tali spese), perché determinano un incremento del valore e/o della vita utile dell'immobile.

Sostanzandosi in una permuta, l'accordo di riduzione del canone di locazione a fronte del sostenimento delle spese di manutenzione straordinaria ai fini dell'Iva determinerà una doppia fatturazione ai sensi dell'art.11, co.1, del DPR n.633/72, in base al quale:

"le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in corrispettivo di altre cessioni di beni o prestazioni di servizi, o per estinguere precedenti obbligazioni, sono soggette all'imposta separatamente da quelle in corrispondenza delle quali sono effettuate".

⇒ Scritture contabili nel bilancio del conduttore

Poiché il conduttore continua a godere regolarmente del bene locato (ancorché a fronte dello sfruttamento economico del bene non sostiene un esborso finanziario diretto bensì sostiene le spese di manutenzione), si ritiene corretto che il Conto economico del locatore continui ad evidenziare il costo per il godimento di un bene di terzi.

Nell'ipotesi in cui la riduzione del canone di locazione sia complessivamente pari alle spese di manutenzione straordinaria sostenute dal conduttore, le scritture contabili del conduttore sono quelle evidenziate nell'esempio che segue.

Esempio 4

Il locatore A ha concesso in locazione al conduttore B un immobile per un canone di locazione mensile di € 100 + Iva. Le parti si accordano affinché B sostenga spese di manutenzione straordinaria sull'immobile per € 300 + Iva, a fronte delle quali A riduce a zero il canone di locazione nei confronti di B per un periodo di tre mensilità.

Al momento in cui sosterrà le spese di manutenzione, B registrerà la seguente scrittura.

<i>Diversi</i>	a	Fornitore X		360
Spese su beni di terzi			300	
Iva c/acquisti			60	

Successivamente B emetterà fattura nei confronti di A per il "ribaltamento" delle spese di manutenzione sostenute.

Crediti v/A	a	<i>diversi</i>	360	
		Proventi per riaddebito spese su beni di terzi		300
		Iva c/vendite		60

Quando verrà a maturazione il canone di locazione mensile oggetto di riduzione, B registrerà la fattura passiva ricevuta da A, iscrivendo il relativo debito, ma senza procedere con il pagamento. La stessa scrittura verrà registrata nei due mesi successivi oggetto di riduzione del canone di locazione.

<i>diversi</i>	a	Debiti v/A		120
Affitti passivi			100	
Iva c/acquisti			20	

Alla conclusione del periodo oggetto di riduzione del canone di locazione B effettuerà la compensazione di quanto dovuto ad A per l'affitto e di quanto sostenuto per le spese di manutenzione straordinaria.

Debiti v/A	a	Crediti v/A	360	360
------------	---	-------------	-----	-----

⇒ Scritture contabili nel bilancio del locatore

Il locatore dovrà continuare a registrare i proventi relativi ai canoni di locazione che continuano a maturare ai sensi del contratto, anche se gli stessi sono interessati dalla riduzione in ragione della compensazione con le spese di manutenzione sostenute dal conduttore.

A fronte di tali proventi il locatore non riceve una somma di denaro ma una prestazione in natura consistente nelle opere di manutenzione realizzate sull'immobile che rappresentano una spesa incrementativa del valore dello stesso.

Le scritture contabili del locatore sono illustrate nell'esempio seguente.

Esempio 5

Considerate le ipotesi relative all'esempio precedente, il locatore A registrerà la fattura ricevuta dal conduttore B per il riaddebito delle spese di manutenzione che dovranno essere scomputate dai canoni di locazione. Tali spese sono capitalizzate ad incremento del valore dell'immobile oggetto di locazione.

<i>Diversi</i>	a	Debiti v/B		360
Immobili			300	
Iva c/acquisti			60	

Una volta venuto a maturazione il canone di locazione mensile oggetto di riduzione A emetterà e registrerà la fattura nei confronti di B, iscrivendo il relativo credito. Tale scrittura sarà ripetuta nei due mesi successivi a fronte dei relativi canoni che matureranno.

Crediti v/B	a	<i>Diversi</i>	120	
		Affitti attivi		100
		Iva c/vendite		20

Alla conclusione del periodo oggetto di riduzione del canone di locazione A effettuerà la compensazione di quanto vantato nei confronti di B per l'affitto e di quanto sostenuto da B per le spese di manutenzione straordinaria.

Debiti v/B	a	Crediti v/B	360	360
------------	---	-------------	-----	-----