



FONDAZIONE  
ACCADEMIA ROMANA DI RAGIONERIA  
GIORGIO DI GIULIOMARIA

## NOTA OPERATIVA N. 7/2013

**OGGETTO: Spese di manutenzione su beni propri, imputazione in bilancio e deducibilità.**

### - Introduzione

Nella formazione del **bilancio di esercizio civilistico**, bisogna porre molta attenzione alla corretta classificazione e imputazione delle spese di manutenzione ordinarie e straordinarie su beni propri e alla relativa deducibilità fiscale.

E' opportuno osservare che **il codice civile, all'articolo 2426, comma 1** stabilisce che **le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione.**

**Il costo di produzione** comprende i costi direttamente imputabili al prodotto; può comprendere, inoltre, anche altri costi, per **la quota ragionevolmente imputabile al prodotto**, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi.

**La relazione ministeriale** al D.lgs. 127/91, a commento del sopra citato articolo, precisa: "Quanto al costo di produzione, si stabilisce che oltre ai costi direttamente imputabili al prodotto esso può comprendere anche costi cc.dd. di indiretta imputazione, per la quota che ragionevolmente possa essere imputata al prodotto: deve trattarsi naturalmente di costi di competenza del periodo di fabbricazione, il quale deve essere considerato concluso dal momento in cui il bene è oggettivamente utilizzabile".

Pertanto, ai fini di un corretta contabilizzazione e rappresentazione in bilancio delle spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, assume rilevanza **la distinzione** tra spese di **manutenzioni ordinarie** e quelle **straordinarie**.

1. **Le manutenzioni ordinarie**, finalizzate a mantenere in efficienza le immobilizzazioni tecniche e gli interventi di riparazione, eseguiti per riparare guasti e rotture, rappresentano costi di esercizio, da imputare a Conto Economico.
2. **Le spese di manutenzione straordinaria**, invece, essendo volte ad incrementare la vita utile o la produttività dell'immobilizzazione, sono costi di natura pluriennale che possono essere capitalizzati e cioè iscritti ad incremento del valore del bene.

- **Le manutenzioni ordinarie e straordinarie**

**Il principio contabile OIC16** prevede che le spese di manutenzione ordinaria sono quelle di natura ricorrente sostenute al fine di mantenere i cespiti in buono stato di funzionamento.

Rientrano, pertanto, nella manutenzione ordinaria le spese sostenute per mantenere in efficienza le immobilizzazioni materiali al fine di garantire la vita utile prevista, la capacità e la produttività originarie, nonché i costi di riparazione sostenuti per porre riparo a guasti e rotture.

In sostanza, **la manutenzione ordinaria** non produce un aumento di produttività o di vita utile del cespite ma tende a garantire che lo stesso resti efficiente (ad esempio con interventi di pulizia, verniciatura, riparazione, sostituzione di parti deteriorate, ecc.).

Sono ordinari anche gli **interventi di manutenzione** che ampliano, ammodernano o migliorano gli elementi strutturali del cespite immobilizzato, a condizione che questo non sia incrementato in termini di produttività o di vita utile.

Contabilmente, le spese di manutenzione ordinaria rappresentano costi da imputare nel conto economico dell'esercizio di competenza, durante il quale esauriscono la loro utilità (andranno iscritte nella voce di costo corrispondente alla loro natura, ad esempio in B) 6) i costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci, ed in B) 7) i costi per servizi).

Qualora, invece, i costi sostenuti producono **un aumento significativo e tangibile di produttività o di vita utile del cespite**, questi rappresentano **spese di manutenzione straordinaria** e rientrano tra quelle capitalizzabili.

Nello specifico, possono essere **capitalizzati quei costi rivolti all'ampliamento, ammodernamento o miglioramento degli elementi strutturali di un'immobilizzazione**, incluse, quindi, le modifiche e le ristrutturazioni effettuate in modo da aumentare la rispondenza agli scopi per cui essa era stata acquisita.

E' da evidenziare che, quando si è di fronte alle **spese di manutenzione straordinarie**, sarà necessario rivedere il piano di ammortamento del cespite interessato dall'intervento, ciò per adeguare lo stesso alle nuove caratteristiche. Più precisamente, ai fini civilistici, il piano d'ammortamento deve essere aggiornato ripartendo il valore netto contabile del bene, incrementato delle spese capitalizzate, sulla residua possibilità di utilizzazione dell'immobilizzazione (che sarà maggiore della precedente nel caso di aumento significativo e tangibile della vita utile del cespite).

Accade spesso che, l'intervento di manutenzione di un cespite **comporti la sostituzione di uno o più componenti dello stesso**.

In tale ipotesi, al fine di una corretta contabilizzazione dell'intervento, è necessario **distinguere i costi in relazione alla loro diversa natura** (merci, servizi ecc.).

I materiali di manutenzione, esclusi i pezzi di ricambio, includono spesso elementi di basso costo unitario e di uso ricorrente, che sono rilevati come costi al momento del loro acquisto, in quanto hanno un carico a Conto Economico simile nel tempo, ed il costo della loro gestione amministrativa sarebbe antieconomico rispetto al valore del materiale stesso.

**I materiali di consumo di maggior costo** sono generalmente inclusi tra le rimanenze di magazzino, a cui si applicano le relative regole.

Per quanto riguarda **i pezzi di ricambio**, il principio contabile OIC16 prevede che il criterio di contabilizzazione dipende da una serie di fattori quali: la rilevanza degli importi, le quantità giacenti, la loro velocità di rotazione, i programmi di approvvigionamento, gli utilizzi per i vari cespiti, ecc.

Il criterio di capitalizzazione seguito deve, però, assicurare il rispetto dei postulati di bilancio e dei principi contabili relativi alle immobilizzazioni materiali ed alle rimanenze di magazzino.

- **Scritture contabili**

**Esempi di scritture contabili di rilevazione delle spese di manutenzione**

La società Alfa S.p.a., nel corso dell'esercizio 2013, ha sostenuto spese di manutenzione ordinaria sull'impianto X per € 10.000 oltre Iva. La relativa scrittura contabile è la seguente:

Scrittura contabile				
<b>Diversi</b>	a	<b>Debito V/Fornitori</b> (voce D.7 del passivo dello S.P.)		12.100
<b>Spese di manutenzione</b> (voce B.7 del C.E.)			10.000	
<b>IVA a credito</b>			2.100	
Per spese di manutenzione ordinaria impianto X				

Inoltre, la stessa società ha sostenuto spese per un **intervento di manutenzione straordinaria** sul macchinario Y dalla stessa utilizzato, acquistato in data 1/7/2010 al costo di € 205.000, con un piano di ammortamento previsto in 5 anni. Il costo dell'intervento di manutenzione straordinaria ammonta ad € 25.000 oltre Iva (14.000 oltre Iva per materiali di sostituzione e 11.000 oltre Iva per la prestazione del servizio). La relativa scrittura contabile è la seguente:

Scritture contabili				
<b>Diversi</b>	a	<b>Debito verso fornitore</b> (voce D.7 del passivo patrimoniale)		30.250
<b>Materiali di sostituzione macchinario Y</b> (voce B.6 del conto economico)			14.000	
<b>Spese di manutenzione su macchinario Y</b> (voce B.7 del conto economico)			11.000	

<b>IVA a credito</b>			5.250	
Per spese di manutenzione straordinaria del cespite Y				
<b>Macchinario "Y"</b> (voce B II dell'attivo patrimoniale)	A	<b>Diversi</b>		25.000
		<b>Materiali di sostituzione macchinario Y</b>	14.000	
		<b>Spese di manutenzione su macchinario Y</b>	11.000	
Per capitalizzazione delle spese di manutenzione straordinaria sul cespite Y				

Ipotizziamo che l'intervento di manutenzione straordinaria abbia incrementato la vita utile residua del bene di ulteriori 2 anni.

Al fine di rideterminare la quota di ammortamento civilistico è necessario rapportare il valore netto contabile del bene nell'esercizio dell'avvenuta manutenzione, incrementato dei costi dell'intervento, con la vita residua utile del bene stesso.

Nel presente esempio viene adottato il meccanismo contabile desumibile dal principio contabile OIC16, il quale prevede che il piano d'ammortamento deve essere periodicamente rivisto per verificare se sono intervenuti cambiamenti tali da richiedere una modifica delle stime effettuate nella determinazione della residua possibilità di utilizzazione. Se quest'ultima è modificata, il valore contabile dell'immobilizzazione (valore originario al netto degli ammortamenti fino a quel momento effettuati) al tempo di tale cambiamento, è ripartito sulla nuova vita utile residua del cespite, e tale modifica deve essere motivata nella Nota Integrativa.

	<b>Piano di ammortamento originario</b>					
	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
<b>Amm.to civilistico</b>	20.500	41.000	41.000	41.000	41.000	20.500

<b>Rideterminazione della quota di ammortamento civilistico</b>	
<b>Fondo ammortamento al 31/12/2011</b>	102.500 (20.500 + 41.000 + 41.000)
<b>Valore netto contabile al 31/12/2011</b>	102.500 (205.000 - 102.500)
<b>Manutenzioni capitalizzate</b>	25.000
<b>Vita residua utile del cespite</b>	5 anni (3 + 2)
<b>Quota rideterminata</b>	$25.500 = (102.500 + 25.000) / 5$

	<b>Quote derivanti dal vecchio piano</b>			<b>Quote derivanti dal piano rideterminato</b>				
	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
<b>Amm.to civilistico</b>	20.500	41.000	41.000	25.500	25.500	25.500	25.500	25.500

Nell'ipotesi in cui, invece, l'intervento di manutenzione straordinaria abbia comportato un aumento significativo di produttività senza incrementare la vita utile del cespite, le quote di ammortamento verrebbero rideterminate secondo il seguente schema:

<b>Rideterminazione della quota di ammortamento civilistico</b>	
<b>Fondo ammortamento al 31/12/2011</b>	102.500 (20.500 + 41.000 + 41.000)
<b>Valore netto contabile al 31/12/2011</b>	102.500 (205.000 - 102.500)
<b>Manutenzioni capitalizzate</b>	€ 25.000
<b>Vita residua utile del cespite</b>	3 anni
<b>Quota rideterminata</b>	$€ 42.500 = (102.500 + 25.000) / 3$

	Quote derivanti dal vecchio piano			Quote derivanti dal piano rideterminato		
	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Amm.to civilistico</b>	20.500	41.000	41.000	42.500	42.500	42.500

- **Il trattamento fiscale delle spese di manutenzione**

Il TUIR (D.P.R. 917/1986) non prevede particolari criteri di distinzione tra manutenzioni ordinarie e straordinarie.

Il trattamento fiscale di tali spese è strettamente connesso al comportamento contabile adottato dal contribuente.

E' prevista, infatti, una disciplina differente in relazione al fatto che le spese siano imputate a Conto Economico ovvero portate ad incremento del costo delle immobilizzazioni materiali cui si riferiscono.

**Queste ultime** non sono soggette alla disciplina contenuta nell'**articolo 102, comma 6, TUIR** (a cui bisogna fare riferimento in caso di costi di manutenzione imputati a Conto Economico) e la loro deduzione dal reddito è connessa, per effetto della capitalizzazione, alla deduzione delle quote di ammortamento dei beni cui le spese si riferiscono.

L'articolo **102, comma 6, del TUIR** prevede, invece, che ***“Le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, che dal bilancio non risultino imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili; per le imprese di nuova costituzione il limite percentuale si calcola, per il primo esercizio, sul costo complessivo quale risulta alla fine dell'esercizio. L'eccedenza è deducibile per quote costanti nei cinque esercizi successivi [...]”***.

Conseguentemente, nel primo esercizio deve essere effettuata, **in sede di dichiarazione dei redditi**, una variazione in aumento pari all'importo delle spese eccedente il limite del 5%, con conseguente rilevazione, qualora ne sussistano i requisiti, della **fiscalità differita attiva (imposte anticipate)**.

**Nei cinque esercizi successivi** a quello di imputazione a Conto Economico, ai fini della deduzione spettante, occorre effettuare una **variazione in diminuzione pari ad un quinto dell'eccedenza**, con conseguente ristorno della quota parte delle imposte anticipate imputate nel primo esercizio.

Si rileva che le spese di manutenzione imputate a Conto Economico sono fiscalmente svincolate dai singoli beni ai quali ineriscono.

Pertanto, le spese eccedenti il tetto del 5%, da ripartire in cinque esercizi, non vengono influenzate dalla sorte del bene cosicché, in caso di futura cessione dello stesso, il cedente continua a dedurre i "quinti" pregressi.

Tornando al tetto massimo di deduzione del 5%, **si rileva che l'articolo 3, comma 16-quater del D.L. 16/2012 ha abrogato**, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 29 aprile 2012, la disposizione che imponeva il ragguglio con riferimento agli acquisti e alle cessioni intervenuti nell'esercizio.

**Non partecipano** alla formazione del plafond i beni non strumentali, quelli non ammortizzabili, i beni di terzi e quelli ai quali non è attribuibile un valore fiscalmente riconosciuto.

Un discorso a parte meritano i **beni assistiti da contratti di manutenzione periodica che non partecipano alla quantificazione del limite percentuale** in considerazione del fatto che i relativi compensi periodici corrisposti a terzi risultano integralmente deducibili nell'esercizio di competenza (articolo 102, comma 6, TUIR).

**Sono escluse** dai suddetti criteri di deducibilità anche le spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione dei beni di interesse storico e artistico; anche il costo di questi beni non rileva nella determinazione del plafond del 5%.

Si evidenzia, infine, che **la stessa disposizione contenuta nell'articolo 102, comma 6 del TUIR** prevede, per specifici settori produttivi, oltre ad un diverso criterio temporale di deducibilità, un incremento della percentuale che è pari: al 25% per il settore dell'autotrasporto; al 15% per le industrie estrattive di minerali metalliferi e non; all'11% per le imprese siderurgiche.

Infine, la **disciplina fiscale Irap delle spese di manutenzione**, varia in relazione alla tipologia dell'impresa che le ha sostenute. I contribuenti che adottano il principio di derivazione della determinazione del valore della produzione dalle risultanze del Conto Economico (in vigore dal 2008), possono portare in deduzione integralmente le spese di manutenzione imputate al Conto Economico. Non trova, infatti, applicazione il limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili.

Per gli altri soggetti, invece, valgono le regole di deducibilità contenute nell'articolo 102, comma 6 del TUIR (nel primo periodo d'imposta nei limiti del 5% del costo dei beni ammortizzabili e quota residua nei successivi 5 esercizi). Le spese di manutenzione imputate ad incremento del costo dei cespiti, invece, non sono soggette alla disciplina contenuta nell'articolo 102, comma 6, del TUIR.

La deduzione in questo caso avviene con le quote di ammortamento dei beni cui le spese si riferiscono, calcolate applicando il coefficiente ministeriale (stabilito dal D.M. 31 dicembre 1988) al costo, considerato al lordo delle quote di ammortamento, aumentato delle spese di manutenzione capitalizzate.

Delucidazioni o approfondimenti potranno essere effettuati, se richiesti dagli **iscritti all'Accademia di Ragioneria**

#### **I REDATTORI**

**Prof. Siro Giovagnoli**  
**Dr. Emanuele Re**

#### **II PRESIDENTE**

**Prof. Paolo Moretti**