



NOTA OPERATIVA N.12 /2015

OGGETTO: Le spese di manutenzione.

- Introduzione

Con la presente nota operativa si affronterà il tema delle **spese di manutenzione e del loro corretto trattamento contabile**. Saranno affrontati, inoltre, i **principali aspetti fiscali**.

Nella categoria di spese in oggetto rientrano **diverse tipologie di interventi**. A seconda della tipologia di intervento e del bene soggetto a manutenzione, si dovranno avere diversi accorgimenti contabili e fiscali.

- Definizione e classificazione.

Secondo i principi contabili nazionali, OIC 16, le spese di manutenzione effettuate sulle immobilizzazioni materiali vengono classificate a secondo dei benefici che queste apportano al bene.

L'OIC 16 distingue le spese di manutenzione in due tipologie.

1. Spese di **manutenzione ordinaria**;
2. Spese di **manutenzione straordinaria**.

- Spese di manutenzione ordinaria.

Le spese di manutenzione ordinaria sono quelle sostenute dall'impresa per **preservare l'efficienza del bene**. Il bene sottoposto a tali interventi, pertanto, **manterrà invariata la propria vita utile e l'originaria capacità produttiva**.

Rientrano in questa categoria **le spese sostenute per la riparazione di guasti, gli interventi di sostituzione di componenti consumabili, la verniciatura, la pulizia ecc.**

Tali spese, così come previsto dall'OIC, devono essere **imputate direttamente a conto economico** nell'esercizio in cui vengono sostenute.

La scrittura contabile sarà pertanto:

spese di manutenzione ordinaria (C.E. voce B.7.)	A	Debiti verso Fornitori	xxx
Iva c/acquisti			

Alcune tipologie di interventi di manutenzione ordinaria vengono svolti dopo un certo numero di anni o dopo un certo numero di ore di utilizzo del bene. Il costo di detti interventi matura dunque in più esercizi e **si manifesta finanziariamente a scadenze pluriennali.**

In questi casi, così come indicato dal principio contabile n.19 "*Fondi per rischi e oneri e Trattamento di Fine Rapporto*" è necessario **istituire un Fondo per Manutenzione Ciclica** al fine di ripartire il costo dell'intervento secondo il principio di competenza economica.

Il Fondo Manutenzione Ciclica è tipico di grandi impianti e macchinari, come ad esempio navi e aeromobili, e **deve essere accantonato se sussistono le seguenti condizioni:**

1. **L'intervento di manutenzione è pianificato** ed è eseguito ad intervalli periodici.
2. **Vi è la ragionevole certezza che il bene continuerà ad essere utilizzato dall'impresa fino al prossimo ciclo di manutenzione.**
3. **La manutenzione ciclica non può essere sostituita da più frequenti interventi sporadici o da interventi annuali di manutenzione addebitati nell'esercizio.**

L'accantonamento annuale del fondo deve avvenire secondo parametri appropriati, che garantiscano una **ragionevole distribuzione del costo secondo il principio di competenza.**

Es.1 – Fondo manutenzioni cicliche.

Si ipotizza che un macchinario necessiti di un **intervento di 50.000 € ogni 1.000 giorni** di utilizzo. **Il macchinario è in funzione per 300 giorni l'anno.**

Ipotizzando che l'acquisto del bene avvenga il 1° gennaio, si può ragionevolmente ritenere che il costo della manutenzione da imputare al primo anno, e ai due successivi, sia pari a 15.000 € (50.000/1.000*300).

Nell'ultimo anno il costo inciderà per 5.000 € = 50.000/1000*100.

ANNO	GIORNI	INCIDENZA	ACCANTONAMENTO	FONDO
1	300	30%	15.000	15.000

2	300	30%	15.000	30.000
3	300	30%	15.000	45.000
4	100	10%	5.000	0

Da un punto di vista contabile nei primi tre anni **si dovrà rilevare l'accantonamento con la seguente scrittura:**

accantonamento manutenzione ciclica	a fondo	A	Fondo manutenzione ciclica	15.000
--	---------	---	----------------------------	--------

In questo modo, il costo del periodo viene attribuito all'anno di competenza.

Nell'anno dell'intervento si utilizzerà il fondo stanziato e **si imputerà a costo la quota residua della manutenzione:**

Diversi	A	Debiti verso Fornitori	61.000
Fondo manutenzione ciclica		45.000	
Spese di manutenzione		5.000	
Iva c/acquisti		11.000	

Nel caso in cui il costo stanziato fosse diverso da quello effettivamente sostenuto, si dovrà imputare la differenza a **sopravvenienza attiva/passiva**.

Da un punto di vista fiscale, le spese di manutenzione ordinaria sono deducibili nel limite del **5% del costo di tutti i beni risultanti dal registro dei beni ammortizzabili** (art. 102 comma 6 del Tuir). **Il valore dei beni ammortizzabili da prendere come riferimento è quello risultante dal libro cespiti a inizio anno.**

Non è richiesta alcuna proporzione diretta, invece, tra la manutenzione effettuata sul singolo bene e il suo costo storico.

La parte eccedente il 5% può essere dedotta in quote costanti nei cinque esercizi successivi. In tale eventualità sarà necessario rilevare le **imposte anticipate** nell'esercizio in cui la spesa viene sostenuta.

Es. 2 – rilevazione imposte anticipate.

Si ipotizza che una società di capitali nell'esercizio 2015 sostiene 15.000 € di spese per manutenzione ordinaria a fronte di un valore dei beni ammortizzabili a inizio esercizio di euro 100.000.

La spesa deducibile nell'esercizio ammonta a 5.000 € (5% di 100.000). la parte eccedente viene dedotta nei 5 anni successivi.

Le imposte anticipate dell'esercizio sono pari all'aliquota dell'Ires (si tralascia l'Irap) applicata al costo indeducibile dell'anno : $27,5 \times 10.000 = 2.750 \text{ €}$.

A fine anno si rileva l'imposta anticipata con la seguente scrittura :

Attività per Imposte anticipate	A	Ires anticipata	2.750
---------------------------------	---	-----------------	-------

Il conto "*Attività per Imposte anticipate*" confluirà nell'attivo dello stato patrimoniale mentre il conto "*Ires anticipata*" confluirà con segno negativo a conto economico (riducendo le imposte correnti), al fine di disinquinare l'utile d'esercizio dalla normativa fiscale.

Allo stesso fine si dovrà ridurre il conto "*Attività per Imposte anticipate*" nei cinque anni successivi.

L'importo da utilizzare è pari all'Ires relativa alla quota deducibile nei cinque anni : $2.000 \times 0,275 = 550 \text{ €}$

La scrittura contabile è la seguente:

Ires anticipata	A	Attività per Imposte anticipate	550
-----------------	---	---------------------------------	-----

Il conto "*Ires anticipata*" confluirà con segno positivo a conto economico in modo da aumentare le imposte correnti e ridurre l'utile di competenza.

Per particolari settori, come l'autotrasporto, il trattamento fiscale è disciplinato da appositi decreti ministeriali.

L'accantonamento per manutenzioni cicliche di **navi o aeromobili** è sempre deducibile nel limite del 5% ma **la differenza diventa fiscalmente rilevante nell'anno in cui la spesa viene effettivamente sostenuta** (art.107 comma 1 del Tuir).

A differenza degli altri beni, dunque, non si potrà ripartire il costo eccedente nei cinque anni successivi ma solo nell'anno in cui avviene l'intervento di manutenzione.

Se le spese di manutenzione ordinaria vengono sostenute per dei **beni di proprietà di terzi**, infine, **il costo sarà imputato a conto economico così come avviene per i beni di proprietà ma non è in vigore alcun limite di deducibilità.**

- **Spese di manutenzione straordinaria.**

Gli interventi di manutenzione straordinaria vengono eseguiti per **ampliare, ammodernare o migliorare gli elementi strutturali di un'immobilizzazione** .

Qualora tali spese contribuiscano ad un aumento significativo e misurabile della capacità produttiva, della sicurezza o della vita utile del bene devono essere capitalizzate e ammortizzate negli anni.

Affinché si possa procedere alla capitalizzazione dunque è necessario che il costo sostenuto abbia migliorato una delle tre caratteristiche del bene:

1. La vita utile.
2. La capacità produttiva.
3. La sicurezza.

La capitalizzazione del costo sostenuto avviene mediante le seguenti scritture:

Diversi	A	Debiti verso Fornitori		
spese di manutenzione da capitalizzare				
Iva c/acquisti				
Impianti/macchinari	A	spese di manutenzione da capitalizzare		

Mediante queste scritture **il valore in bilancio del cespite viene incrementato per l'importo della spesa sostenuta.**

La capitalizzazione delle spese di manutenzione determina una **revisione del piano d'ammortamento** del bene che varierà in modo diverso a seconda del prolungamento, o meno, della vita utile dell'immobilizzazione.

Le spese capitalizzate, dunque, non assumono autonoma rilevanza rispetto al bene a cui si riferiscono e pertanto le aliquote di ammortamento devono essere le stesse previste per il cespite oggetto dell'intervento.

Es. 3 – modifica del piano di ammortamento.

Cespite acquistato nell'anno 2015, valore d'acquisto 10.000, ammortamento quote costanti in cinque anni. Ipotizziamo che nel 2017 si effettui un intervento tale da determinare un aumento della capacità produttiva e della vita utile del bene. la spesa da capitalizzare è pari a 2.000 euro e la vita utile del bene aumenta di 2 anni.

Anno 3:

- Fondo ammortamento prima dell'intervento : 4.000 €;
- Valore contabile netto del bene : 6.000 €;
- Spese straordinarie : 2.000 €;
- Valore contabile netto dopo l'intervento : 8.000 € (2.000+6.000);
- Anni residui in cui ammortizzare il bene : 3+2;
- Quote di ammortamento a partire dal 3° anno = $8.000/5 = 1.600$;

Nel caso in cui le spese straordinarie comportino una miglioria su un **bene di proprietà di terzi** la capitalizzazione del costo avverrà movimentando:

- La voce B.I.7) Altre immobilizzazioni immateriali, se la spesa **non genera un elemento con autonoma funzionalità separabile dal bene di proprietà di terzi**.
- La voce B.II. Immobilizzazioni materiali, se la spesa da origine ad un **bene**, con autonoma funzionalità, **separabile dal cespite principale di proprietà di terzi**.

Le spese straordinarie capitalizzate seguono le regole del cespite per il quale vengono sostenute anche da un punto di vista fiscale.

La circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 27 del 2005 ha chiarito che le **spese sostenute su beni di terzi e iscritte nella voce “Altre immobilizzazioni immateriali” costituiscono degli oneri pluriennali** per i quali si applica l’art. 108 comma 3 del Tuir.

La norma del testo unico citata non fa altro che richiamare quanto stabilito dall’art. 2426 del Codice Civile che prevede, per gli oneri pluriennali, una **quota d’ammortamento pari al massimo ad un quinto dell’onere sostenuto**.

Anche da **fiscalmente**, dunque, **si potrà ammortizzare la spesa in cinque anni**.

- **Conclusioni.**

Le spese di manutenzione rappresentano una **voce di costo frequente in tutte le realtà aziendali**.

In questa categoria di spesa **rientrano tuttavia una serie di operazioni diversamente classificabili a seconda delle specifiche caratteristiche dell’intervento manutentivo**.

Si dovrà pertanto **valutare attentamente le peculiarità di ogni singolo intervento al fine di effettuare le corrette rilevazioni contabili e fiscali**.

Gli iscritti all’Accademia di Ragioneria potranno richiedere chiarimenti e approfondimenti sul tema.

Il Redattore
Dott. Alessandro Corona

Il Presidente della Fondazione
Prof. Paolo Moretti