Le spese di manutenzione e riparazione: aspetti operativi e contabili

di Enrico Larocca

Pubblicato il 25 Marzo 2011

Mentre le spese per le manutenzioni sono quelle che concorrono a mantenere in efficienza l'apparato strumentale aziendale, con la conseguente necessità di stabilire dei piani di manutenzione delle immobilizzazioni, le spese per le riparazioni, sono quelle sostenute per rimediare a guasti o a rotture associate ad eventi imprevedibili, per i quali non appare sempre agevole formulare una programmazione di interventi che permetta di evitare il danno o la rottura.

Le spese di manutenzione e riparazione: aspetti generali

Le **spese per manutenzioni e riparazioni** sono costi afferenti alle immobilizzazioni tecniche, che unitamente agli ammortamenti esprimono il contributo reddituale delle immobilizzazioni, alla formazione del risultato economico d'esercizio (OIC 16 par. D.VI). Mentre le spese per le **manutenzioni** sono quelle che concorrono a mantenere in efficienza l'apparato strumentale aziendale, con la conseguente necessità di stabilire dei piani di manutenzione delle immobilizzazioni, le spese per le **riparazioni**, sono quelle sostenute per rimediare a guasti o a rotture associate ad eventi imprevedibili, per i quali non appare sempre agevole formulare una programmazione di interventi che permetta di evitare il danno o la rottura. Nel genus delle manutenzioni, dunque, vanno incluse sia le spese di manutenzione sia le spese di riparazione, da valutare ed imputare a bilancio nel rispetto del principio della competenza economica, distinguendo da un punto di vista civilistico- contabile:

a. i costi di manutenzione ordinaria;
b. i costi di manutenzione straordinaria.

In particolare, il principio contabile OIC 16, afferma che sarebbe opportuno utilizzare il termine «manutenzioni» per identificare i costi di manutenzione ordinaria; mentre per i costi di manutenzione di

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

natura straordinaria, sarebbe più opportuno utilizzare i termini di: miglioramento, ampliamento, modifiche, sostituzioni che meglio si adattano al concetto di costi capitalizzabili.

CLASSIFICAZIONE DEI COSTI DI MANUTENZIONE		
Costi di manutenzione ordinaria	Sono costi di natura ricorrente che servono a mantenere in buono stato di funzionamento le immobilizzazioni. Rientrano in questa categoria le spese per pulizia, verniciatura, tinteggiatura, piccole riparazioni, ecc.	Costi d'esercizio voce B7) C.E.
Costi di manutenzione straordinaria	Sono le spese di manutenzione che determinano un aumento significativo e tangibile della produttività del bene ammortizzabile	Costi capitalizzabili Voce B. I o II dello S.P.

I costi di manutenzione nella prassi contabile internazionale

Anche IAS 16 giunge alle medesime considerazioni in tema di spese di manutenzione e riparazione cui giungono i principi civilistico - contabili nazionali con questa distinzione:

1. **sono da considerare straordinari,** i costi di manutenzione che apportano **un incremento di funzionalità e produttività al bene strumentale spendibile nel futuro** e che pertanto vanno ad integrare il costo del bene stesso;
2. **sono da considerare ordinari,** i costi di manutenzione che **consentono il mantenimento dei benefici economici attesi, calcolati sulla scorta delle stime basate sulle** *perfomances* **originarie**.

Quindi, esiste una certa omogeneità di valutazione della tematica relativa ai costi di manutenzione e riparazione, tra principi contabili nazionali e principi contabili internazionali.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Le modalità di effettuazione delle manutenzioni

L'attività di manutenzione delle immobilizzazioni può essere:

1. *affidata ad aziende esterne*;

2. *eseguita in economia*.

Se l'attività di manutenzione e riparazione è affidata ad aziende esterne in regime di *outsourcing*, normalmente si procederà alla stipulazione di un contratto di assistenza periodica (solitamente annuale) « a canone fisso». Le aziende di manutenzione provvederanno periodicamente ad emettere fattura per i servizi resi da regolarsi secondo le modalità concordare in sede contrattuale. Il costo per manutenzioni ordinarie sarà rilevato nella voce B 7) - Costi per servizi del Conto Economico. Al contrario, nell'ipotesi di svolgimento del servizio di manutenzione in economia, non ci saranno rilevazioni - eccetto quelle di contabilità analitico-gestionale - considerato che i costi per i materiali utilizzati nelle manutenzioni, per il personale addetto e per le altre spese imputabili al servizio di manutenzione, saranno già stati oggetto di rilevazione nella contabilità generale per natura. La rilevazione di costi di manutenzione ordinaria affidata a aziende esterne avverrà sulla scorta della fattura emessa dalla ditta manutentrice. A partita doppia si avrà:

Sottoconti	**BilCEE**	**Dare**	**Avere**
Manutenzioni e Riparazioni	CE – B 7)	500,00	
Iva ns/Credito	A – C II 4-BIS)	100,00	
Debiti verso Fornitori	P - D 7)		600,00
spese di riparazione ft. n. ….. del ……..			

Le spese di manutenzione e riparazione capitalizzabili

Anche i costi di manutenzione e riparazione straordinari, potranno essere generati da servizi con

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

affidamento ad aziende esterne ovvero con gestione in economia, distinguendo tra :

- spese sostenute per beni propri;
- spese sostenute per beni di terzi.

La rilevazione delle spese sostenute su beni propri, avverrà capitalizzando le spese di manutenzione e riparazione ed incrementando così il costo ammortizzabile del bene sul quale sono stati operati gli interventi straordinari. A partita doppia si avrà:

Sottoconti	**BilCEE**	**Dare**	**Avere**
Manutenzioni e Riparazioni straordinarie	CE – B 7)	1.500,00	
Iva ns/Credito	A – C II 4-BIS)	300,00	
Debiti verso Fornitori	P - D 7)		1.800,00
spese di riparazione ft. n. ….. del ……..			

Con successiva scrittura si procederà l'imputazione al cespite oggetto di intervento delle spese, stornandole dal Conto Economico.

Sottoconti	**BilCEE**	**Dare**	**Avere**
Impianti e Macchinari	A – B II 2)	1.500,00	
Manutenzioni e Riparazioni Straordinarie	CE – B 7)		1.500,00
Girosaldo per capitalizzazione			

Nel caso di interventi di manutenzione in economia la rilevazione delle spese di manutenzione e riparazione straordinaria avverrà incrementando il costo del cespite interessato dalla manutenzione e rilevando l'incremento come lavoro in economia . A partita doppia si avrà:

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Impianti e Macchinari	A – B II 2)	1.500,00	
Incrementi di Immobilizzazioni per Lavori Interni	CE – A 4)		1.500,00
Per capitalizzazione costi per lavori in economia su impianti e macchinari			

Le spese di manutenzione e riparazione sostenute sui beni di terzi

La contabilizzazione delle spese di manutenzione e riparazione sostenute su beni di terzi pone problematiche diverse, a seconda che le stesse siano separabili dal bene oggetto di intervento ovvero non siano separabili dal bene sul quale sono state operate. Il principio contabile che si occupa del tema dei costi di manutenzione sui beni di terzi, è OIC 24 «Immobilizzazioni Immateriali» con queste indicazioni:

1. per i **costi non separabili dal bene oggetto di intervento**, l'allocazione in bilancio avverrà nella voce dello Stato Patrimoniale: B I 7) – Altre immobilizzazioni immateriali;
2. per i **costi separabili dal bene oggetto di intervento manutentivo**, l'allocazione in bilancio avverrà nella voce più congeniale avendo riguardo alla categoria di appartenenza.

L'ammortamento dei costi di manutenzione capitalizzati, avverrà al minor valore tra quello calcolato in rapporto al periodo di utilità dei costi pluriennali e quello di durata della locazione. Ove si verifichi un rinnovo del contratto di locazione, l'allungamento del periodo di ammortamento di tali costi, sarà condizionato dalla verificabilità dell'esistenza di un ulteriore utilità prospettica. In caso di mancato rinnovo alla scadenza, In caso di mancato rinnovo alla scadenza, le quote di costo non ancora ammortizzate saranno integralmente dedotte nell'esercizio (R.M. 10/07/1982 n. 9/2980).

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Costi di miglioria su beni di terzi	A – B I 7)	15.500,00	

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Manutenzioni e riparazioni straordinarie	CE – B 7)		15.500,00
Per capitalizzazione costi per lavori di miglioria su immobile in locazione			

Le spese di manutenzione e riparazione secondo la normativa fiscale

La normativa fiscale (art. 102 del TUIR) regola il tema della deducibilità dei costi di manutenzione e riparazione prescindendo dalla natura ordinaria o straordinaria dei costi e ponendo l'accento per le manutenzioni su beni propri sul loro ammontare, **stabilendo un limite di deducibilità del 5 % del costo dei beni materiali ammortizzabili esistenti all'inizio dell'esercizio**; **per le aziende neo-costituite il plafond di deducibilità è calcolato avendo riguardo all'ammontare dei beni materiali ammortizzabili esistenti alla fine del primo periodo d'imposta**. Gli acquisti e le dismissioni di beni materiali ammortizzabili determinano una correzione di segno positivo o negativo nel **plafond di deducibilità. A questa regola fanno eccezione i beni ammortizzabili coperti da contratti di assistenza tecnica periodica che sfuggono alla parziale e temporanea indeducibilità prodotta dal plafond di cui all'art. 102**. Per i beni di terzi (solitamente in locazione, anche finanziaria) la deducibilità è normalmente agganciata alla durata del contratto di locazione. I limiti di deducibilità fiscale delle spese di manutenzione, in presenza di beni a deducibilità limitata (auto, cellulari, fabbricati) subisce un ulteriore ridimensionamento proporzionato alla quota deducibile del costo ammortizzabile. Vediamo un esempio di calcolo del limite di deducibilità fiscale delle manutenzioni e riparazioni. **ESEMPIO** La società BETA S.r.l. ha sostenuto nell'esercizio costi di manutenzione e riparazione di 20.000 Euro. L'ammontare dei beni materiali ammortizzabili iscritti nel registro dei beni ammortizzabili all'inizio dell'esercizio era di 300.000 Euro. La società ha inoltre acquistato il 01/05 un bene strumentale di 12.000 e ha dismesso in data 01/11 un bene strumentale di 6.000 Euro. Non ci sono beni a deducibilità limitata e beni con contratto di assistenza tecnica. Vediamo il calcolo delle spese di manutenzione e riparazione deducibili:

Costo dei beni materiali ammortizzabili	300.000
(più) Acquisti di beni materiali nell'esercizio (12.000 x 8/12)	8.000

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

(meno) Dismissioni di beni materiali nell'esercizio (6.000 x 2/12)	1.000
Totale costo dei beni materiali ammortizzabili	307.000
Plafond fisso di deducibilità (307.000 x 5 %)	15.350
Costi di manutenzione sostenuti e contabilizzati	20.000
Costi di manutenzione da recuperare in quote costanti nei 5 anni successivi	4.650

La fiscalità anticipata sulle quote di spese di manutenzione a deduzione rinviata

L'esistenza di un eccedenza di quote di manutenzione, la cui deducibilità viene rinviata e ripartita in 5 anni provoca fiscalità temporanea deducibile (altrimenti detta fiscalità anticipata). Partendo dal caso esposto nella tabella precedente, possiamo notare che l'eccedenza di cui è stata rinviata temporaneamente la deduzione ammonta a Euro 4.650. L'incremento temporaneo di IRES è di 4.650 x 27,50 % = 1.278,75 che andrà recuperato nei 5 anni successivi con quote costanti di Euro 255,75. La rilevazione a partita doppia delle imposte anticipate sarà:

Sottoconti	**BilCEE**	**Dare**	**Avere**
Imposte anticipate	A – C II 4 ter)	1.278,75	
IRES anticipata	CE – E 22)		1.278,75
Per rilevazione imposte anticipate			

Mentre nei successivi 5 anni sarà composta la seguente scrittura a partita doppia

Sottoconti	**BilCEE**	**Dare**	**Avere**

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

IRES anticipata	CE – E 22)	255,75	
Imposte anticipate	A – C II 4 ter)		255,75
Per girosaldo da imposte anticipate			

In sintesi, il trattamento civilistico e fiscale delle spese di manutenzione e riparazione potrà essere così schematizzato1:

	Ordinarie		**Straordinarie**		
	Beni propri	Beni di terzi	Beni propri	Beni di terzi	
Trattamento civilistico	C.E. B. 7) Costi per servizi	C.E. B. 7) Costi per servizi	S.P. come costo incrementativo	S.P. B. I 7) come Altre Immobilizzazioni	S.P. Immobilizzaz materiali
Trattamento fiscale	Limite di deducibilità del 5% del costo dei beni materiali ammortizzabili con eccezioni.	Interamente deducibili	Soggetti all'ammortamento unitamente al bene	Soggetti all'ammortamento secondo la disciplina di cui all'art. 108, co. 3 del TUIR	Soggetti all'ammortam secondo la disciplina pro dei beni a cu riferiscono

A cura di Enrico Larocca 20/03/2011

vedi anche: *Il regime fiscale delle spese di manutenzione segue i criteri del bilancio* *Manutenzioni straordinarie: gli aspetti contabili* *Deducibilità delle spese di manutenzione ordinaria e straordinaria su beni aziendali e di terzi* *Le spese di manutenzione e riparazione nel bilancio d'esercizio*

NOTE 1 Per un approfondimento del tema della deduzione delle spese di manutenzione e riparazione si

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

veda F. Contin in Guida alla Contabilità e al Bilancio, ed. Frizzera, 2011, n. 3, pag. 49 e ss.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D