
Le spese di manutenzione e riparazione nel bilancio d'esercizio

di [Celeste Vivenzi](#)

Pubblicato il 7 Luglio 2014

Le spese di manutenzione e riparazione sono soggette a limitazione della deducibilità fiscale: analizziamo le regole civili e fiscali per la contabilizzazione di tali spese, facendo attenzione a quelle sostenute su beni di terzi.

Le spese di manutenzione e riparazione - Premessa generale

Ai fini della chiusura del Bilancio d'esercizio il tema oggetto del presente contributo rappresenta una tematica molto diffusa nel mondo delle imprese rendendo di fatto interessante e allo stesso tempo necessario fare il punto della situazione alla luce delle ultime novità normative. Nella prassi, le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione si suddividono in:

- ordinarie - di natura ricorrente, servono per mantenere i beni in buono stato di funzionamento e sono principalmente rappresentate da riparazioni, sostituzioni di parti deteriorate dall'uso, pulizia;
- straordinarie - di natura non ricorrente, comportano un significativo aumento di produttività o di vita utile del bene.

Ai fini contabili e fiscali appare fondamentale la corretta registrazione delle spese in oggetto accompagnata dall'utilizzo di un piano dei conti che contenga la differenziazione di tutte le tipologie di Manutenzione previste dalla normativa.

La disciplina civilistica relativa alle spese di manutenzione e riparazione

Secondo il Principio Contabile n. 16 il redattore del bilancio deve:

1. capitalizzarei costi di ampliamento, ammodernamento o di miglioramento degli elementi strutturali delle immobilizzazioni, incluse le modifiche e le ristrutturazioni effettuate in modo da aumentarne la rispondenza agli scopi per cui il bene era stato acquisito, se ritiene che gli stessi comportino un aumento significativo e misurabile di capacità o di produttività o di sicurezza o di vita utile;

2. addebitare detti costi al conto economico qualora non producano i predetti effetti.

La disciplina fiscale relativa alle spese di manutenzione e riparazione

Manutenzione e riparazioni ordinarie su beni propri

Le spese di manutenzione ordinaria, ossia di natura ricorrente, sono finalizzate a mantenere i beni in efficienza e in buono stato di funzionamento ovvero a riparare i guasti e le rotture verificatesi, in modo da garantire la vita utile prevista, nonché la capacità produttiva originaria (si tratta ad esempio, degli interventi di verniciatura, pulizia, sostituzione di parti deteriorate dall'uso). Tali spese costituiscono componenti negativi di competenza del periodo in cui sono sostenute e vanno pertanto imputate alla voce B.7 di Conto economico tra i costi d'esercizio. Con riguardo al trattamento fiscale delle spese di manutenzione,



riparazione, ammodernamento e trasformazione “che dal bilancio non risultino imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono”, ossia alle spese di manutenzione ordinaria, il citato comma 6, dell'art. 102 è stato modificato ad opera dell'art. 3, c. 16-quater, DL n. 16/2012 nel modo seguente:

“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”.

Di fatto, quindi, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 29.04.2012 (data di entrata in vigore della Legge n. 44/2012 di conversione del DL n. 16/2012), ossia dal 2012 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, le spese di manutenzione ordinaria sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo dei beni risultante dal registro dei beni ammortizzabili all'inizio dell'esercizio e non è

più previsto che i beni acquistati/ceduti nel corso dell'anno concorrano al calcolo del plafond di deducibilità in base al valore ragguagliato alla data d'acquisto/cessione. In particolare, per effetto di tale modifica, dal 2012 il limite di deducibilità del 5% va determinato:

1. considerando il costo complessivo di tutti i beni materiali risultante all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili;
2. senza ragguagliare il costo dei beni acquistati/ceduti nel corso dell'esercizio alla data di acquisto/cessione (quindi i beni acquistati nel corso dell'anno non rilevano e i beni ceduti nel corso dell'anno, in quanto presenti all'inizio dell'esercizio, rilevano per l'intero valore).

Rimangono confermate le seguenti regole:

- per le imprese di nuova costituzione, per il primo esercizio va fatto riferimento al costo complessivo dei beni risultante alla fine dell'esercizio;
- se la durata dell'esercizio è inferiore o superiore a 12 mesi l'importo deducibile va ragguagliato alla durata dell'esercizio;
- l'eventuale eccedenza (differenza tra le spese di competenza e il limite del 5%) non è persa ma è deducibile per quote costanti nei 5 esercizi successivi. Va tenuto presente che, secondo quanto disposto dall'art. 16, comma 5, DPR n. 600/73, l'importo delle spese eccedenti il limite del 5% va iscritto nel registro dei beni ammortizzabili in un'apposita voce in base all'anno di formazione.

Per il calcolo del limite del 5% da applicare al costo complessivo dei beni è necessario tenere presente che:

- vanno considerati anche i beni completamente ammortizzati, nonché quelli di costo unitario non superiore a € 516,46, iscritti nel registro dei beni ammortizzabili;
- vanno esclusi dal calcolo i beni per i quali sono stipulati contratti di manutenzione periodica (i.e. personal computer, stampanti, fotocopiatrici); i relativi canoni di manutenzione sono infatti deducibili in base al principio di competenza ma è comunque possibile "optare" per la deduzione con il limite del 5% e, in tal caso, i beni vanno ricompresi nell'ammontare rilevante ai fini del calcolo del predetto limite (detto criterio va utilizzato per tutti i periodi d'imposta di durata del contratto);
- i beni immateriali (i.e. costi di impianto ed ampliamento, costi di ricerca e sviluppo, diritti di brevetto);
- per i veicoli va assunto il costo, ai sensi dell'art. 164, c. 3, TUIR, nei limiti rilevanti ai fini della deduzione dell'ammortamento e pertanto, relativamente alle autovetture, nel limite massimo pari ad € 3.615,19 dal 2013 a seguito della nuova limitazione del 20% ovvero, per gli agenti e

- rappresentanti di commercio, ad € 20.658,28; per gli altri beni a deducibilità limitata (i.e. telefoni cellulari) il costo va assunto nel limite fiscalmente rilevante (80%);
- relativamente ai beni oggetto di rivalutazione, è necessario considerare la decorrenza dei relativi effetti fiscali (ai beni rivalutati ai sensi dell'art. 15, DL n. 185/2008, come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 19.3.2009, n. 11/E "il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione può essere fiscalmente riconosciuto in termini di plafond per il calcolo delle spese di manutenzione a decorrere dal 5° esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita" ossia dal 2013 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare);
 - è irrilevante, e pertanto non va ricompreso, il costo del terreno occupato dai fabbricati strumentali, pari al 20% (30% per i fabbricati industriali), come specificato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 19.1.2007, n. 1/E;
 - i beni in leasing in generale non rilevano, in quanto rappresentano beni di terzi, con la conseguenza che le relative spese di manutenzione ordinaria sono interamente deducibili nell'esercizio di competenza (gli stessi saranno conteggiati nella determinazione del plafond di deducibilità soltanto a seguito del relativo riscatto); va peraltro evidenziato che i beni in leasing assumono rilevanza ai fini del plafond qualora siano iscritti, secondo gli IAS, nell'attivo dello Stato patrimoniale e nel registro dei beni ammortizzabili all'inizio dell'esercizio, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 27.6.2011, n. 29/E;
 - le spese incrementative su beni presenti all'1.1, sostenute nel corso dell'esercizio, rilevano a decorrere dall'anno successivo.

TABELLA DELLE PERCENTUALI APPLICABILI

I LIMITI PERCENTUALI di deducibilità delle manutenzioni e riparazioni sono:

- 5 % aliquota generale;
- 11% siderurgia e metallurgia, Gruppo VII sp. 1a e 1c (D.M. 13.10.94);
- 15% imprese estrattive (Gruppo IV), per i beni specifici;
- 25% autoveicoli da trasporto (autocarri, autoarticolati, motrici, semirimorchi porta contenitori, contenitori, automezzi di trasporto interno, targati o meno, quali carrelli, muletti e simili...) - delle imprese di trasporto di cose per conto terzi, iscritte all'albo istituito con L. n. 298/74, - dei concessionari di autoservizi pubblici di linea o titolari di licenze per il trasporto di persone con autoveicoli da piazza o da noleggio con conducente, - esercenti attività di locazione di autoveicoli senza conducente, - titolari di scuole per conducenti di veicoli. In particolare tali soggetti possono

dedurre i costi di manutenzione relativi AGLI AUTOMEZZI fino al limite del 25% del costo complessivo di tali beni risultanti all'inizio del periodo d'imposta e l'eccedenza è deducibile in quote costanti nei tre esercizi successivi (non cinque esercizi come nel caso ordinario).

Lo spostamento della deducibilità e il calcolo delle imposte anticipate

ESEMPIO PRATICO

SPESE MANUTENZIONI ECCEDENTI IL 5% Esempio: valore spese di manutenzione a conto economico euro 10.000 5 % del valore beni strumentali a inizio esercizio euro 5.000 differenza temporanea di euro 5.000 che sarà dedotta ai fini fiscali , a decorrere dall'anno successivo, nella misura del 20%. Nel primo esercizio occorrerà imputare imposte anticipate ires pari a euro 1.375 (27,50% su 5.000). Negli esercizi successivi (fino al sesto esercizio) verranno riassorbite ogni anno 275 euro di imposte anticipate: Patrimoniale 1' esercizio: SP Crediti imposte anticipate. A CE imposte Anticipate 1.375

dal 2' esercizio in poi: CE imposte anticipate a SP crediti per imposte anticipate 275

Le manutenzioni e riparazioni straordinarie su beni propri

Sul piano civilistico i costi in oggetto possono dar luogo a tre distinte imputazioni:

1. al conto economico tra i costi di esercizio;
2. nello stato patrimoniale mediante capitalizzazione con incremento del valore di libro delle immobilizzazioni interessate;
3. nello stato patrimoniale mediante capitalizzazione come immobilizzazioni materiali distinte dalle precedenti ancorché a queste accessorie.

Il costo delle immobilizzazioni materiali deve essere incrementato, durante la vita del cespite, di quei costi per migliorie, modifiche, ampliamenti, ristrutturazioni o rinnovamenti, che hanno comportato un sostanziale aumento della produttività, o della vita utile del bene, o un miglioramento della qualità dei prodotti ottenuti o altre importanti utilità (i.e. sicurezza). L'aumento della vita utile del cespite comporta la ristrutturazione del piano di ammortamento e quando i costi mantengono una propria individualità o vita utile rispetto al cespite cui si riferiscono si rientra nel caso indicato al numero 3. Sono considerate spese incrementative dei cespiti quelle che comportano un aumento significativo e misurabile di capacità produttiva, di sicurezza, di vita utile e che pertanto non assumono autonoma rilevanza.

Il profilo fiscale

Le spese che comportano un aumento significativo e misurabile di produttività, di sicurezza o di vita utile dei cespiti rientrano nel concetto di spese straordinarie come indicato dal [principio contabile Oic 16](#); queste categorie di spese, rispetto a quelle ordinarie che devono essere imputate a conto economico, sono capitalizzabili e concorrono al risultato dell'esercizio attraverso il processo di ammortamento.

Leggi anche: [Autofatturazione delle riparazioni di un'auto di proprietà della carrozzeria](#)

Le spese di manutenzione e riparazioni ordinarie su beni di terzi (comodato, affitto, leasing)

Disciplina fiscale e civile

Per quanto riguarda le manutenzioni ordinarie effettuate su beni di terzi in forza di contratti di locazione, affitto, comodato, leasing..., il limite di deducibilità imposto dal comma 6 dell'articolo 102 non si applica con la conseguenza che dette spese risultano completamente deducibili nell'esercizio secondo le regole generali. Risulteranno pertanto interamente deducibili qualora riguardanti spese sostenute su beni che non subiscono limitazioni oggettive o soggettive di deducibilità. In caso contrario, come avviene ad esempio per le autovetture, anche le spese di manutenzione subiranno le limitazioni previste per il cespite cui afferiscono. Il concetto generale è pertanto il seguente: sono interamente deducibili nell'esercizio di competenza (non subiscono il limite del 5%).

CASI PARTICOLARI

Beni in leasing- Le manutenzioni ordinarie sostenute su un bene in leasing si deducono per intero nell'esercizio di competenza, anche se il bene viene successivamente riscattato (anche anticipatamente) o il contratto viene ceduto. Affitto d'azienda - Le manutenzioni ordinarie possono essere dedotte dal conduttore come previsto dall'art. 102 c.6 del TUIR. Gli ammortamenti dei beni sono calcolati dal conduttore salvo deroga prevista ai sensi dell'art. 2561 c.c.. N.B. Non sono soggette ad alcun limite di deducibilità le spese di manutenzione ordinaria relative:

- ai beni di interesse storico, artistico e culturale ex D.Lgs. n. 490/99 e DPR n. 1409/63, per le quali opera la disposizione ex art. 100, c. 2, lett. e, TUIR;
- ai beni di terzi.

Le manutenzioni e riparazioni straordinarie su beni di terzi (in comodato, affitto, leasing)

La visione civilistica

Il codice civile (artt. 1575 e 1576) pone a carico del proprietario le spese di straordinarie di manutenzione e quindi le manutenzioni e riparazioni straordinarie sono a carico del proprietario, salvo patto contrario risultante dal contratto. L'obbligo del locatore è quello di consegnare la cosa in buono stato di manutenzione e di mantenerla in uno stato tale da servire all'uso convenuto senza poter apporre al bene le modifiche o aggiunte necessarie per renderli idonei all'uso convenuto. Il P.C. n. 24 prospetta due soluzioni, con imputazione delle spese alla voce:

- Altre immobilizzazioni immateriali: quando non sono separabili dai beni in relazione ai quali sono state sostenute non avendo una propria autonomia. Il costo andrebbe ripartito entro il limite della quota imputabile a ciascun esercizio (il minore tra il periodo di utilità futura e quello residuo della durata del contratto, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo se dipendente dal conduttore; l'utilità futura deve essere di tipo non generico e va considerata in base a segnali ben visibili);
- Immobilizzazioni materiali: quando sono separabili ed hanno una loro autonoma funzionalità.

Dal punto di vista civilistico pertanto i costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni di terzi (ad esempio, beni in leasing), sono capitalizzabili ed iscrivibili nella voce "Altre immobilizzazioni immateriali" dello Stato Patrimoniale qualora le migliorie e le spese incrementative non sono separabili dai beni stessi. In tale casistica l'ammortamento si effettua nel periodo minore tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo della locazione, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo (in ipotesi di locazione non finanziaria) se dipendente dal conduttore.

Le spese per il riposizionamento di macchinari

I costi sostenuti in sede di riorganizzazione aziendale o produttiva determinati da spostamento di macchinari ed impianti (i.e. materiali elettrici o idraulici e prestazioni inerenti) devono essere considerati costi pluriennali ed inseriti tra i Costi di impianto ed ampliamento (tali spese dovrebbero sottostare al consenso del Collegio sindacale ed essere ammortizzate entro un periodo non superiore a 5 anni; in mancanza di tale consenso civilisticamente diventano costi di esercizio e renderebbero temporaneamente indisponibili per pari importo i dividendi).

La visione fiscale

I criteri civilistici sono validi anche dal punto di vista fiscale ai fini dell'imputazione a conto economico dei relativi costi deducibili. Pertanto i costi di cui trattasi non possono essere considerati deducibili integralmente nell'esercizio in cui sono stati sostenuti ma rilevano quali costi ad utilizzazione pluriennale ai sensi del terzo comma dell'art. 108, del Tuir nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.

7 luglio 2014 Celeste Vivenzi