

IL DIRIGENTE AMMINISTRATIVO

Franco Angeli Editore - V.le Monza 106 - Milano

n. 6 - giugno 1977



Manutenzioni ordinarie e straordinarie nella riforma tributaria

I commenti dell'A. in tema di art. 68 ultimo comma del DPR 29.9.1973 n. 597, con una serie di esempi pratici tendenti a dimostrare che la materia è tutt'altro che chiara sia per l'azienda che per il funzionario incaricato della verifica / di FRANCO PONTANI

Considerata la quasi assenza di risoluzioni ministeriali in materia, il silenzio quasi voluto dalle associazioni di categoria, l'ambiguità della norma e della relazione governativa alla bozza di schema di decreto delegato, le opinioni contrastanti in materia, il timore delle aziende a sollevare «un vespaio» e il comportamento dei funzionari di Stato in sede di verifica, inducono a voler proporre un articolo su un argomento «scottante» o comunque sia molto delicato anche in considerazione dei quesiti che spesso sono stati sollevati in materia in sede consultiva ma non avanti le competenti autorità.

La gestione aziendale, il sistema contabile e i costi di manutenzione

In questo nostro articolo desideriamo sorvolare sui concetti di riparazione, ammodernamento, trasformazione in quanto di per sé intuitivi di fatti non ripetitivi; creatori di quelle che in senso civilistico e gestionale vengono normalmente considerate utilità a fecondità ripetuta e pertanto in genere suscettibili di ammortamento, cioè di ripartizione dell'onere originario su più esercizi per il concetto di competenza del periodo amministrativo ai fini della corretta determinazione del risultato di tale periodo, sia esso positivo che negativo.

Nella ipotesi in parola la norma appare pervasa da uno spirito agevolativo volto a favorire il rinnovo tecnologico: una norma che pare essere la naturale prosecuzione sia delle agevolazioni contenute nell'art. n. 54 in materia di sospensione della tassazione delle plusvalenze per realizzo cespiti, sia di precedenti leggi agevolative in materia di Ige o rimborso Ige o ancora delle antiche norme contenute in «decretoni» che consentivano agevolazioni fiscali in funzione degli investimenti dell'azienda.

Desideriamo puntare la nostra attenzione sul concetto dei costi di manutenzione nell'ambito di un sistema scritturale che è quello definito come sistema del reddito che classifica i costi per origine e non per destinazione.

Unica eccezione a tale forma di classificazione per origine è contenuta nell'art. n. 2425bis del C.C. in materia di conto profitti e perdite quando si prevede tra i componenti positivi di reddito la sospensione di quei costi che sono stati sostenuti per creare beni classificabili

tra i pluriennali cioè tra quelli a fecondità ripetuta.

In tale spirito, norma civile e norma fiscale si abbracciano nelle ipotesi anche se divergono nella possibilità di applicazione in quanto, se l'agevolazione fiscale vige, il comportamento dell'amministratore che imputa a conto economico ai fini civilistici ammodernamenti e trasformazioni potrebbe essere visto come lesivo degli interessi delle minoranze degli azionisti.

Per ciò che concerne i costi di manutenzione la tradizione li ha sempre voluti vedere distinti tra manutenzioni ordinarie e manutenzioni straordinarie.

In effetti più che di tradizione si dovrebbe parlare di precisazione ai fini civilistici di oneri di gestione volendo dividere quei costi che per origine erano di periodo da quelli che per origine non lo erano, visione questa resa di legge proprio dall'art. n. 2425bis citato dal C.C.

La relazione governativa al D.P.R. 29-9-1973 n. 597 si esprime in questi termini «abbandonando la distinzione tra manutenzione ordinaria e straordinaria... ecc».

L'esame di tale relazione, premesso che non costituisce testo di legge, l'esame delle poche risoluzioni ministeriali, premesso ancora che non costituiscono testo di legge, né fonte di diritto, né espressione di interpretazione autentica di legge dallo Stato (in considerazione del fatto che spesso relazioni e circolari a risoluzioni ministeriali sono provate come «Contra Legem» e pertanto inapplicabili), ci induce a ritenere che, in luogo di appoggiarci a tali incerte fonti di interpretazione, dovremmo invece basarci sulla logica operativa contabile ragionieristica delle nostre aziende oltre che sull'interpretazione logico/letterale nello spirito generale della norma.

Silvio Moroni ebbe una volta a scrivere, circa una nota risoluzione ministeriale per le imprese di trasporto, ponendosi una domanda che può essere così riassunta: «E' un problema di etichette?» Se vogliamo esaminare attentamente la composizione-origine della voce «manutenzione» dobbiamo affermare che essa è un tipico costo che può avere le seguenti composizioni:

- a. acquisizioni di materie da terze economie;
- b. acquisizioni di manodopera da terze economie;
- c. acquisizioni di materia prodotta all'interno dell'azienda;
- d. acquisizioni di manodopera all'interno dell'azienda.

Nelle ipotesi a) e b) la classificazione contabile per origine in senso civilistico può portare alla imputazione a un unico conto generico di manutenzione salvo in sede di bilancio «estrarre le componenti a fecondità ripetuta» e cioè i cosiddetti «costi incrementativi» che potrebbero essere ammortizzati secondo la loro natura tecnica (più propriamente) o secondo la dizione proposta dall'art. n. 68 di cui all'oggetto (salvo parere contrario del collegio sindacale e comunque dell'assemblea). Gli altri costi resterebbero componenti di periodo e pertanto dovrebbero avere la natura degli altri costi e oneri di cui all'art. n. 61 ultimo comma.

Ma non tutte le aziende si rivolgono a terze economie per acquisire i servizi di manutenzione e, supponendo per avventura che un'azienda non abbia manutenzione straordinaria ma solo manutenzione ordinaria, tale azienda non avrebbe motivo di riclassificare la propria manodopera o i propri materiali secondo la destinazione, in quanto per fare ciò si dovrebbe presumere la obbligatorietà di un sistema di contabilità generale e industriale che ripartisca secondo destinazione i costi classificati per origine in contabilità generale tra le paghe o contributi, e le indennità anzianità.

Si dovrebbe presumere in tale ipotesi la suddivisione dell'azienda in centri di costo, un criterio uniforme di attribuzione delle ore lavorate, una ripartizione delle spese generali industriali (ed i valori sarebbero sempre diversi a seconda della base di ancoraggio per tale ripartizione).

Un'azienda poi che si trovasse in questa situazione sarebbe sfavorita fiscalmente rispetto ad un'azienda che possiede beni in leasing, nella quale ipotesi si è previsto o comunque interpretato che tutte le spese di manutenzione siano fiscalmente deducibili ai sensi dell'art. n. 61 ultimo comma.

Rileviamo anche che con tali procedure, ogni qual volta l'ammontare delle spese di manutenzione ordinaria superi il 5% del valore originario di tutti i cespiti iscritti nel libro cespiti ammortizzabili all'inizio del periodo cui la manutenzione si riferisce, si creano o delle false attività per l'iscrizione come oneri pluriennali da ammortizzare delle eccedenze non imputabili a costo di tali manutenzioni, violando i principi di chiarezza del bilancio e falsificando lo stesso, o comunque, mantenendo inalterato l'aspetto bilancio civilistico, si creerebbe un'incidenza fiscale che porterebbe all'erosione del capitale e alla distruzione dell'azienda.

L'aspetto pratico

Supponiamo per esempio che un'impresa di trasporto abbia 10 automezzi per un valore complessivo originario di 350 milioni, che le spese di manutenzione ammontino al 16% del valore originario di tali cespiti e pertanto a L. 56 milioni annui; che sia possibile imputare a costo pertanto solo il 5% di tale 16%; che dopo la globale imputazione a costo del 16% il risultato dell'esercizio sia di 30 milioni. Nascerebbero le situazioni di cui alla fig. 1.

E' solo al 6° anno che con l'effetto dell'ammortamento delle eccedenze, l'incidenza di costo ai fini del reddito in chiave fiscale diviene pari (fatte salve tutte le ipotesi semplificatrici adottate nella esemplificazione sopra esposta) all'ammontare globale delle manutenzioni ordinarie destinate all'ente.

Tuttavia l'ente in parola ha anticipato le imposte sulle riprese fiscali.

L'operazione in parola comporta un annacquamento di capitale pari al residuo da ammortizzare delle spese di manutenzione e se poi pensiamo che l'impresa addirittura possa smobilizzare parte dei suoi investimenti, si troverebbero oneri pluriennali non aventi attinenza alcuna con i cespiti e pertanto degli autentici falsi.

Nella ipotesi proposta di un reddito annuo di 30 milioni dopo aver contabilizzato il 16% di spese di manutenzione, il reddito tassabile verrebbe determinato come indicato alla fig. 2.

Nella ipotesi prospettata verifichiamo che le imposte pagate in più sono state 47.200.000, che nel 1° sul reddito effettivo è stata di oltre il 90%, che nel 2° esercizio l'incidenza è superiore all'80%, nel 3° l'incidenza è superiore al 70% e così via.

Un procedimento siffatto evidentemente impedisce l'autofinanziamento in misura graduale decrescente per 5 anni e la propensione agli investimenti in capitale di rischio; crea false attività e, nel caso di utili più bassi rispetto all'esemplificazione portata, addirittura a un'erosione del capitale. Quanto proposto nello schema di cui alla fig. 3 dimostra che nel periodo 76/81 i redditi conseguiti sono stati di 60 milioni e le imposte pagate di 71.200.000 con un'erosione di capitale di 11.200.000.

Le ipotesi divengono più disastrose se prevediamo condizioni di pareggio fiscale.

Inoltre nella nostra analisi dobbiamo tener conto del fatto che sempre più le aziende ricorrono al capitale di terzi e ogni prelievo anticipato di imposta costa in media il 25% di interessi bancari (pari circa alla svalutazione della lira).

Se pertanto mentre da un lato si propone una modifica normativa del tipo «Legge Visentini» dall'altro lo Stato distrugge le aziende non riconoscendo loro deducibilità della manutenzione ordinaria ogni qualvolta questa supera il 5% del valore originario dei cespiti.

Le manutenzioni straordinarie, il sistema contabile, gli aspetti fiscali

Nella manutenzione straordinaria abbiamo in genere imputazione di materie e di manodopera nonché un contributo di spese generali industriali.

La voce in questione a norma del G.C. avendo la caratteristica di spesa incrementativa deve figurare tra i componenti positivi di reddito ogni qualvolta tale manutenzione straordinaria ha la caratteristica di accrescere il valore di un cespite o comunque di trasformarlo

Figura 1

Anno	Spese di manutenzione globale	5% valore di origine	11% non ammesso in detrazione	Ammort. del 20% dell'11% non ammesso in detrazione	Residuo da ammortizzare	Imputazioni da conto economico
1976	56.000.000	17.000.000	39.000.000	—	39.000.000	17.000.000
1977	56.000.000	17.000.000	39.000.000	7.800.000	70.200.000	24.800.000
1978	56.000.000	17.000.000	39.000.000	15.600.000	101.400.000	32.600.000
1979	56.000.000	17.000.000	39.000.000	23.400.000	132.600.000	40.400.000
1980	56.000.000	17.000.000	39.000.000	31.200.000	163.800.000	48.200.000
1981	56.000.000	17.000.000	39.000.000	39.000.000	195.000.000	56.000.000

Figura 2

Anno	Reddito dichiarato	Reddito imponibile	Imposte dovute su reddito dichiarato (40%)	Imposte su reddito imponibile (40%)
1976	30.000.000	69.000.000	12.000.000	28.000.000
1977	30.000.000	61.200.000	12.000.000	24.500.000
1978	30.000.000	53.400.000	12.000.000	21.400.000
1979	30.000.000	45.600.000	12.000.000	18.200.000
1980	30.000.000	37.800.000	12.000.000	15.100.000
1981	30.000.000	30.000.000	12.000.000	12.000.000
	180.000.000	297.000.000	72.000.000	119.200.000

Figura 3

Anno	Reddito dichiarato	Reddito imponibile	Imposte dovute su reddito dichiarato (40%)	Imposte su reddito imponibile (40%)
1976	10.000.000	49.000.000	4.000.000	20.000.000
1977	10.000.000	41.200.000	4.000.000	16.500.000
1978	10.000.000	33.400.000	4.000.000	13.400.000
1979	10.000.000	25.600.000	4.000.000	10.200.000
1980	10.000.000	17.800.000	4.000.000	7.100.000
1981	10.000.000	10.000.000	4.000.000	4.000.000
	60.000.000	177.000.000	24.000.000	71.200.000

modificandone la capacità produttiva nel senso di renderlo creatore di maggiori utilità.

Il Legislatore si è ben guardato dallo stabilire criteri tecnici per la determinazione delle imputazioni di «destinazione» dei costi ed oneri di natura generale per la determinazione delle voci incrementative (lo stesso concetto può valere per la determinazione degli ammortamenti, delle ripartizioni delle trasformazioni effettuate in economia cioè senza il ricorso ad imprese terze). Resta pertanto applicabile in questa ipotesi il concetto civilistico del «prudente» apprezzamento degli amministratori e quindi oggetto di ampia discussione dalla quale può emergere l'applicazione dell'art. 56 del Decreto n. 600 in tema di sanzioni penali per aver «diminuito» le imputazioni alle voci incrementative, aumentando i co-

sti di periodo e diminuendo conseguentemente il profitto tassabile o al limite l'ammontare delle perdite riportate a nuovo nel quinquennio (per le persone giuridiche).

Ancora possiamo osservare che in tale caso non possiamo rivolgerci al cosiddetto costo industriale o gestionale tramite la ripartizione di centri di costo, imputazione di manodopera, ecc. in quanto, se tale contabilità gestionale opera in maniera efficiente, non può essere la mera ripartizione di oneri di contabilità generale ma deve accogliere l'imputazione di effetti futuri che giocano pregressi sulla redditività di ogni singolo esercizio (valga ad esempio l'effetto del conteggio degli accantonamenti di indennità di anzianità).

Quale la via quindi per la determinazione della

manutenzione straordinaria effettuata in economia?

Quale il criterio di valutazione delle materie imputate?

Quale la valutazione dell'ora uomo utilizzata per tale manutenzione?

Quale la ripartizione delle spese generali industriali come quella della elettricità, energia termica, consumo acqua, gas, materiali accessori, ecc. nel senso fiscale quale potrebbe essere richiesto dalla interpretazione dello stesso art. 68 ultimo comma?

Vale forse il riferimento alla valutazione dei prodotti finiti o dei prodotti in corso di lavorazione di cui all'art. 62 del DPR 29-9-1973 n. 597?

Siamo nel campo non delle aree «grigie» ma del puro arbitrio (entro certi limiti ovviamente) sia dell'impresa sia del funzionario in sede di verifica.

Se la legge diviene un fatto opinabile attraverso l'impostazione tecnica, di fatto si può affermare che nessuna regola esiste né per disciplinare l'imputazione della manutenzione straordinaria né quella ordinaria.

Conclusioni

Sui presupposti identificati nei punti illustrati si potrebbe dar ragione quindi all'interpretazione secondo la quale si deve abbandonare il concetto distintivo tra manutenzione ordinaria e straordinaria.

Purtuttavia le esemplificazioni proposte ci hanno mostrato che abbandonare questa distinzione può significare a volte falsificare un bilancio, pagare in tasse il proprio capitale, in altri termini a volte distruggere una azienda.

In termini di economia di azienda riteniamo che

stante i ripetuti richiami al Codice Civile dovrebbe valere il concetto del «prudente apprezzamento», che nell'ambito di tale prudente apprezzamento si dovrebbero effettuare le imputazioni di manutenzione ordinaria e manutenzione straordinaria non per un fatto di ripartizione cronologica degli interventi quanto sul presupposto della modifica della capacità produttiva degli strumenti creatori di utilità nell'ambito dell'azienda, che per il fatto che spesso si parla di «etichette» la manutenzione ordinaria può essere impostata diversamente tra i costi della produzione, cioè tra quelli che rendono possibile l'ottenimento del prodotto finito, mentre quelli di manutenzione straordinaria possono rientrare nel campo delle spese incrementative ammortizzabili che a seconda della volontà dell'assemblea potrebbe rientrare nel novero della applicazione della agevolazione dell'art. 68.

Ciò che preme precisare è che in nessun caso la legge fiscale può indurre a falsificare un bilancio e spesso un'agevolazione fiscale esiste solo sulla carta ma non nella realtà operativa dell'azienda.

E' necessario pertanto che le aziende che si trovano di fronte al problema della verifica fiscale, impugnino sulla base di risoluzioni a volte assurde il comportamento dei funzionari, che le stesse abbiano il «coraggio» di proporre ricorsi motivati, basati sui principi di diritto e richiamando quelle risoluzioni ministeriali che sono conformi a tali principi, discutendo e controbattendo quelle circolari e risoluzioni che o superano la legge o ne sono contrarie o che addirittura creano il presupposto di violazione dei principi fondamentali della Carta Costituzionale. (E' questo il caso illustrato alla fig. 3 che obbliga un'azienda a distruggersi sulla base di una risoluzione ministeriale chiaramente assurda).