



Economia Aziendale Online

Economia Aziendale Online

Business and Management Sciences
International Quarterly Review

*Il trattamento contabile e fiscale
dei beni gratuitamente devolvibili*

Maurizio Rija

Pavia, December 2010

N. 4/2010

www.ea2000.it

www.economiaaziendale.it



PaviaUniversityPress

Electronic ISSN 2038-5498
Reg. Trib. Pavia n. 685/2007 R.S.P.

Il trattamento contabile e fiscale dei beni gratuitamente devolvibili

Maurizio Rija

Abstract

This work, after having explained in general the administrative concessions issue, face the accounting treatment of freely transferable assets issue according with national accounting standards, international and Italian tax law.

Abstract

Il lavoro, dopo aver esaminato in generale la tematica delle concessioni amministrative, analizza il trattamento contabile dei beni gratuitamente devolvibili secondo i principi contabili nazionali, internazionali e la disciplina fiscale italiana.

Keywords: beni in concessione, ammortamento finanziario, scritture contabili.

1 – Premessa

Il tema della privatizzazione delle attività economiche esercitate dallo Stato o da Enti Pubblici ha assunto, a partire dagli anni ottanta del secolo scorso, una crescente importanza. L'intervento del settore pubblico nell'economia è giustificato dall'esigenza di attuare politiche dirette a realizzare finalità sociali, attraverso la rimozione di ostacoli allo sviluppo economico e, nel contempo, a fornire servizi e beni pubblici di adeguato valore.¹

La motivazione principale che ha spinto gli organi governativi della maggior parte dei Paesi europei ad intervenire nel campo dell'iniziativa individuale,

ed in particolare nel campo dei servizi di pubblica utilità, è stata quella di ridurre i disavanzi dello Stato e la contemporanea esigenza di erogare servizi pubblici più efficienti rispetto al passato. In Italia, ad una iniziale convinzione che la Pubblica Amministrazione dovesse ritirarsi completamente dalla produzione dei servizi di pubblica utilità e, contemporaneamente, assumere un ruolo forte nel governo e nella regolazione degli stessi, è seguita una variegata e complessa articolazione delle forme di intervento del settore pubblico. Tra gli obiettivi principali della politica di privatizzazione si ricorda, in questo contesto, quello fondamentale della ricerca di una più elevata efficienza produttiva e di una gestione dinamica ed innovativa destinata a migliorare, nel medio-lungo termine, la capacità di reddito dell'impresa.²

In questo quadro la concessione amministrativa è uno strumento che permette ai privati di partecipare alla gestione dei servizi, di realizzare opere pubbliche e, nello stesso tempo, garantisce all'ente governativo la possibilità di mantenere il controllo delle modalità di offerta.

¹ Il termine bene pubblico, nella sua accezione più ampia, si riferisce ad un bene di cui può disporre l'intera collettività senza che nessuno ne rimanga escluso. Ai fini della comprensione dei suddetti beni, ci viene in aiuto anche il Codice Civile che individua all'art. 822 la categoria dei beni demaniali (demanio pubblico), all'art. 826 il patrimonio dello Stato, delle Province e dei Comuni ed all'art. 828 la condizione giuridica patrimoniale. Per ulteriori approfondimenti sull'argomento si veda Cassese S., (1996), *La nuova costituzione economica*, Laterza, Bari; Pinto E., (1996), *L'economia delle imprese in regime di concessione*, Giuffrè, Milano; Foldvary F., (2010), *Beni pubblici e comunità private. Come il mercato può gestire i servizi pubblici*, IBL Libri, Torino.

² Per ulteriori approfondimenti si veda De Robertis A., (1992), *Privatizzazioni ed efficienza economica: aspetti teorici ed evidenze empiriche*, in RIREA, Roma, Centro Poligrafico Romano, n. 1 e 2; Dell'Atti A., (2001), *La concessione amministrativa quale strumento di privatizzazione funzionale. L'ammortamento dei beni gratuitamente devolvibili*, Cacucci, Bari.

2 – L’istituto della concessione amministrativa

Nell’ordinamento giuridico italiano, la concessione amministrativa, definita anche come “privatizzazione funzionale”, rappresenta una forma di gestione del servizio pubblico. Ogni qual volta sussistono ragioni di ordine tecnico, economico e/o sociale che ne rendono opportuna l’attuazione, l’Amministrazione Pubblica delega, attraverso l’istituto della concessione, l’offerta di un servizio ad un operatore privato, riservandosi il diritto di regolarne modalità ed obiettivi.³

Inoltre, con la concessione amministrativa, è possibile favorire le iniziative di soggetti che si assumono, integralmente o parzialmente, l’onere della costruzione di un’opera pubblica a fronte della concessione della sua gestione. In tal modo, la Pubblica Amministrazione, oltre a ridurre il costo di realizzazione delle opere in oggetto (acquedotti, parcheggi, autostrade, ecc.), assegna al privato il problema del reperimento delle risorse finanziarie necessarie per realizzare l’investimento. In sostanza, con tale strumento, pur mantenendo la titolarità del servizio ed un elevato controllo sull’attività gestionale del soggetto concessionario, la Pubblica Amministrazione riduce notevolmente gli oneri relativi sia alla realizzazione ed alla gestione di opere pubbliche, sia all’erogazione di servizi.

In virtù di ciò, nascono le aziende concessionarie di *beni e servizi pubblici*, le quali possono avere il diritto di utilizzare in esclusiva e/o gestire in condizioni regolamentate servizi pubblici.

Il rapporto di concessione più frequente, almeno con riferimento al nostro Paese, è quello delle concessioni miste che, per l’appunto, riguardano sia la costruzione di nuovi impianti che la gestione degli stessi. L’ente concedente, concordando con l’impresa concessionaria il diritto di utilizzare beni pubblici e/o gestire servizi pubblici, da un lato induce il privato a porre in essere opere che altrimenti non avrebbe potuto convenientemente realizzare, dall’altro, lo porta a gestirle con criteri rispondenti ad interessi generali e, in ogni caso, diversi da quelli eventualmente adottati per esercitare l’attività in condizioni di equilibrio economico. Nel contempo, assicura, ad una collettività

³ Molte volte l’ente concedente effettua la scelta del concessionario in modo discrezionale ad eccezione dei casi previsti dalla legge. Inoltre, è necessario ricordare che la concessione viene rilasciata, generalmente, per un determinato periodo di tempo, alla cui scadenza è possibile sia rinnovarla, sia assegnarla ad altro soggetto, sia far ritornare in capo all’Amministrazione i diritti o i beni oggetto di concessione. Si veda Bianco M., Sestito P., (2010), *I servizi pubblici locali. Liberalizzazione, regolazione e sviluppo industriale*, Il Mulino, Bologna.

più o meno vasta ed eterogenea, la disponibilità di beni e/o servizi di ordine primario.

I concessionari dei beni o servizi pubblici sono, quasi sempre, tenuti a pagare un corrispettivo per l’utilizzo del bene che, spesso, si configura come una vera e propria tassa, oppure come un canone di diritto privato. La concessione è regolata dalle leggi n. 1137 del 1929 (Disposizione sulla concessione di opere pubbliche), n. 584 del 1977 (*Norme di adeguamento delle procedure di aggiudicazione degli appalti di lavori pubblici alle direttive della Comunità Economica Europea*), n. 80 del 1987 (*Norme straordinarie per l’accelerazione dell’esecuzione di opere pubbliche*); inoltre, le responsabilità per le conseguenze derivanti dallo svolgimento dell’attività oggetto di concessione sono a carico del concessionario e non coinvolgono l’Amministrazione.⁴

3 – La proprietà industriale e la proprietà di concessione

I bilanci d’esercizio delle imprese concessionarie di pubblici servizi sono frequentemente caratterizzati dall’iscrizione, tra le immobilizzazioni dello stato patrimoniale, dei beni gratuitamente devolvibili.

L’attività economica di queste imprese viene regolata da un atto di concessione⁵ alla scadenza del

⁴ Le aziende concessionarie, pur impiegando capitali propri per l’acquisto o per la realizzazione di opere, molte volte non diventano proprietarie dei beni ma assumono solo il diritto di detenerne il possesso e di gestirli al fine di utilizzarli durante l’arco di tempo stabilito nella concessione. Per maggiori approfondimenti si veda Santini R., Rossi A., Roi P., (2008), *Manuale pratico del bilancio d’esercizio e della nota integrativa*, Maggioli, Rimini.

⁵ Il costo sostenuto per l’acquisizione della concessione e del diritto di sfruttamento dei beni non di proprietà, utilizzati nella gestione dell’attività, viene registrato, secondo quanto disposto dal legislatore civilistico, nella macroclasse B) Immobilizzazioni con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria, classe D) *Immobilizzazioni immateriali*, voce 4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili ed è misurato dal debito connesso all’obbligo di gratuita devoluzione che deve essere inserito, a parere dello scrivente, nel passivo dello stato patrimoniale nella macroclasse D) Debiti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l’esercizio successivo, voce 15) debiti verso ente concedente. L’aggiunta di tale voce nella macroclasse “Debiti”, in applicazione dell’art. 2423-ter del Codice Civile, potrebbe essere giustificata dall’importanza che riveste la *gratuita devoluzione* per l’economia delle aziende concessionarie. Tuttavia, sarebbe possibile iscrivere tale valore, sempre nella macroclasse D), nella voce

quale le opere immobilizzate, precedentemente utilizzate dal concessionario e mantenute in perfetto stato di efficienza, possono:

1. restare di proprietà dell'impresa concessionaria, senza sostenere costi eccessivi, o essere ceduti all'ente concedente dietro pagamento, da parte di quest'ultimo, di un prezzo;
2. essere devoluti all'ente concedente in maniera gratuita ed in condizioni di normale funzionamento.

I beni che rientrano nella prima categoria formano la cosiddetta *proprietà industriale*; gli altri, ossia quelli da destinare gratuitamente, costituiscono, invece, la *proprietà di concessione*.

Nella *proprietà industriale* si comprendono tutti quei beni mobili facilmente trasferibili e, soprattutto, agevolmente sostituibili ai fini della gestione del servizio. Si fa riferimento alle attrezzature, ai macchinari, nonché a tutte le opere leggere che possono essere agevolmente spostate da un luogo ad un altro. Il contributo economico di questi beni alla formazione del reddito della società concessionaria non presenta peculiarità particolari. Infatti, essi concorrono alla determinazione del reddito mediante imputazione a conto economico delle relative quote di ammortamento, lungo il periodo in cui il bene offre servizi utili alla produzione dei ricavi. Si includono, invece, nella *proprietà di concessione* tutti gli altri fattori produttivi che, oltre ad essere indispensabili per la gestione del servizio, sono difficilmente asportabili. Si fa riferimento, in questo caso, ai beni non di proprietà utilizzati in concessione ed ai beni di proprietà gratuitamente devolvibili. Questi ultimi, in particolare, devono essere devoluti in maniera gratuita all'ente concedente, in perfetto stato di efficienza, ogni qual volta il rapporto concessorio non comprende alcun corrispettivo. Rientrano nei beni gratuitamente devolvibili le stazioni ferroviarie, le condutture, i caselli autostradali, i terreni pubblici da adibire a cave, gli acquedotti e così via.

Anche il contributo dei beni gratuitamente devolvibili alla formazione del reddito della società concessionaria viene determinato attraverso l'imputazione a conto economico delle relative quote di ammortamento.⁶ La determinazione di tali quote, tuttavia, non è sempre agevole, risultando ostacolata da varie difficoltà che, di volta in volta, si presentano e che si collegano principalmente a due ordini di problemi:

14) altri debiti. Inoltre, l'onere sostenuto per l'acquisto della concessione deve essere ammortizzato nel tempo tenendo conto della residua possibilità di utilizzazione del fattore produttivo.

⁶ Proprio per tale motivo si approfondirà, di seguito, l'analisi relativa alla distinzione tra beni con vita utile superiore alla durata della concessione e beni con vita utile inferiore alla scadenza del rapporto concessorio.

1. atteso che alla scadenza della concessione i beni devono essere devoluti gratuitamente, sorge per l'impresa concessionaria la necessità di recuperare il costo originariamente sostenuto in un intervallo di tempo dipendente non solo dalle caratteristiche economiche e tecniche del bene, ma anche dalla stessa durata della concessione. Infatti, per l'impresa concessionaria l'utilità economica del bene si azzerà allo scadere del rapporto concessorio;

2. considerato che alla scadenza della concessione è necessario restituire i beni in perfetto stato di funzionamento, sorge l'obbligo per l'impresa concessionaria di sostenere le spese di manutenzione e riparazione necessarie. Naturalmente, ciò comporta conseguenze diverse che vanno analizzate in virtù della vita utile del bene ottenuto in concessione, che può essere superiore o inferiore rispetto alla durata del rapporto concessorio. Tutto questo implica, di solito negli ultimi periodi di vigenza della concessione, il sostenimento di oneri, spesso molto rilevanti. Il rispetto del principio della competenza e della correlazione tra i ricavi ed i costi impone all'impresa concessionaria di prevedere accantonamenti sistematici per tutta la durata della concessione, calcolati mediante l'utilizzo di idonee relazioni tecniche volte a calcolare i costi che si prevedono di sostenere durante tutti gli esercizi di utilizzo dei beni. A causa delle problematiche appena esposte, e ai fini di una maggiore chiarezza nel bilancio dell'azienda concessionaria, la proprietà industriale e la proprietà di concessione devono essere indicate in maniera separata.

Nonostante l'OIC n. 16 ne sostenga la classificazione nella voce B.II.4, sembra che i beni gratuitamente devolvibili possano essere iscritti, alternativamente:⁷

- nella voce B.II.4 "Altri beni" (mobili, macchine d'ufficio, automezzi, imballaggi durevoli, beni gratuitamente devolvibili, migliorie a beni di terzi);
- in un'apposita voce creata ad hoc;
- nelle singole voci (terreni e fabbricati, impianti e macchinari, attrezzature industriali e commerciali) in base alla natura dei beni, con separata indicazione nella nota integrativa.

Nel quadro del presente lavoro, si procederà ad illustrare le soluzioni prospettate dalla dottrina in merito alle diverse conseguenze che possono scaturire dall'obbligo di devolvere gratuitamente ed in perfetta efficienza, all'ente concedente, i beni acquisiti o ottenuti in concessione. Infatti, considerate le peculiarità che detti beni presentano, è necessario soffermarsi sugli effetti che si possono produrre nel bilancio dell'impresa concessionaria nel caso in cui la vita utile dei beni in concessione sia maggiore, uguale o minore rispetto alla durata del rapporto concessorio.

⁷ Per ulteriori approfondimenti si veda Eutekne, (a cura di), (2009), *Bilancio e contabilità*, Ipsoa, Milano.

4 – Il trattamento contabile dei beni gratuitamente devolvibili

Gli attuali schemi di bilancio non prevedono una specifica classificazione dei beni gratuitamente devolvibili. In particolare, per i beni che hanno una vita economica maggiore della durata della concessione, è appropriato aggiungere una voce specifica, per come previsto dal terzo comma dell'articolo 2423-ter del Codice Civile, che fornisca al lettore un'informazione chiara sull'esistenza di una particolare sottovoce della classe immobilizzazioni materiali; invece, per i beni che hanno una durata utile inferiore alla durata della concessione, è prevista la loro classificazione nello stato patrimoniale nella voce della categoria di appartenenza, indipendentemente dal fatto di essere edificati sul terreno in concessione.⁸

La gestione delle aziende concessionarie presenta, quindi, aspetti diversi rispetto alla maggior parte delle altre imprese, in quanto è caratterizzata dalla devoluzione gratuita dei beni alla scadenza⁹ concessione che impone alle aziende concessionarie di attuare una procedura diretta a recuperare le risorse finanziarie precedentemente investite per acquistare, realizzare e/o gestire il servizio ottenuto in concessione.¹⁰

La procedura che permette di realizzare quanto esplicitato è l'ammortamento finanziario che si affianca all'ammortamento tecnico.¹¹

⁸ Per ulteriori informazioni si veda Giussani A., Nava P., Portalupi A., PricewaterhouseCoopers, (2010), *Memento Pratico Contabile 2010*, Ipsoa – Francis LeFebvre, Milano.

⁹ A tal proposito, alla scadenza del rapporto, si possono verificare due ipotesi:

- l'Ente concedente decide di svolgere direttamente l'attività e/o erogare il servizio fino a quel momento dato in concessione;
- l'Ente concedente decide che sia un'altra azienda concessionaria a gestire l'attività e/o erogare il servizio.

In entrambi i casi vi è l'obbligo da parte del concessionario di devolvere gratuitamente al concedente i beni acquistati o ottenuti in concessione. Si veda Bianchi G., (2008), *Il bilancio delle società. Principi di redazione e guida alla lettura*, Utet, Torino.

¹⁰ Gli investimenti, compresi quelli in beni gratuitamente devolvibili, vengono realizzati dall'impresa ricorrendo sia al capitale di rischio, sia al capitale di terzi a medio lungo termine attraverso l'emissione di prestiti obbligazionari.

¹¹ La denominazione ammortamento finanziario è nata per identificare un procedimento amministrativo-contabile utilizzato per dare soluzione a due problemi distinti:

In sostanza, l'ammortamento finanziario del costo di costruzione, o di acquisizione, dei beni ha la funzione di ricostruire il capitale originariamente impiegato e presenta le seguenti caratteristiche:

- la quota annuale dell'ammortamento viene determinata dividendo il costo dei beni, diminuito di eventuali contributi del concedente, per il numero degli anni di durata della concessione, considerando tali anche le frazioni;
- le quote annue sono costanti;
- in caso di modifica della durata della concessione, le quote di ammortamento sono proporzionalmente ridotte, o aumentate, a partire dall'esercizio in cui la modifica è stata convenuta;
- in caso di decremento o aumento del valore dei beni gratuitamente devolvibili, dovuto quest'ultimo ad ampliamenti o ammodernamenti, la quota di ammortamento finanziario viene modificata a partire dall'esercizio in cui si è verificata la variazione, in misura pari al relativo ammontare diviso per il numero di anni residui di durata della concessione.

Un problema di non poco conto è dato dal fatto che, come detto in precedenza, alla scadenza della concessione è necessario restituire i beni in perfetto stato di funzionamento; ciò fa sorgere per l'impresa concessionaria l'obbligo di sostenere le spese di manutenzione e riparazione necessarie alla realizzazione delle condizioni appena citate.

Secondo i principi contabili internazionali, i costi di ripristino dei beni gratuitamente devolvibili devono essere trattati come costi di dismissione e di recupero ambientale. In sostanza, il costo totale deve essere stimato al momento dell'acquisto dell'attività, il valore attuale deve essere accantonato in un fondo ed in contropartita deve essere portato ad incremento delle attività materiali. Successivamente, l'ammontare capitalizzato sarà sottoposto ad ammortamento insieme all'attività materiale mentre il fondo si incrementerà in quanto l'attualizzazione coprirà un periodo inferiore

- l'ammortamento dei beni da devolvere gratuitamente all'ente concedente;
- il graduale rimborso del capitale investito necessario per finanziare l'acquisto o la costruzione dei beni essenziali per tutta la durata della concessione.

L'ammortamento finanziario ripartisce l'originale valore del bene lungo la durata del rapporto concessorio allo scopo di ricostituire il capitale investito dall'impresa concessionaria. L'ammortamento tecnico, invece, è diretto a fronteggiare l'esigenza di rinnovare gli impianti per poi devolverli in buono stato di funzionamento. Per ulteriori approfondimenti si veda Caminiti M. (1990), *L'ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili*, in *Il Fisco*, n. 44; Fiori G., (1990), *L'ammortamento dei beni gratuitamente devolvibili*, Giuffrè, Milano.

re per effetto del trascorrere del tempo. Questo incremento del fondo dovrà essere classificato tra gli oneri finanziari ed eventuali variazioni della stima dei costi necessari per il ripristino dovranno essere trattati allo stesso modo. In sostanza, il valore attuale rettificherà il fondo e l'immobilizzazione sarà ammortizzata sulla vita utile residua di quest'ultima.¹²

La ripartizione del costo dei beni in concessione da devolvere gratuitamente richiede di delimitare il periodo di tempo entro il quale l'impresa concessionaria è tenuta a recuperare il costo originariamente sostenuto. A questo riguardo, si possono verificare le seguenti ipotesi:

- a. i beni da devolvere gratuitamente hanno una vita utile uguale o superiore alla durata della concessione;
- b. i beni da devolvere gratuitamente hanno una vita utile inferiore alla durata della concessione.

Nel proseguo saranno illustrate le ipotesi appena menzionate.

4.1 – I beni gratuitamente devolvibili con vita utile uguale o superiore alla durata della concessione

Vi sono beni che hanno una vita utile uguale o superiore alla durata della concessione. Si pensi, a titolo di esempio, ai fabbricati ed a tutte le opere fisse difficilmente asportabili o sostituibili senza compromettere il regolare svolgimento dell'attività aziendale.

Il *processo di ripartizione* del costo originario di questi beni *tralascia*, quando è superiore, l'effettiva vita utile e *viene ripartito* nel periodo di durata della concessione.¹³ Il valore da ammortizzare corrisponde al costo storico ed il periodo di ammortamento coincide, invece, con la durata del rapporto concessorio che indica l'intervallo di tempo entro il quale il bene può essere utilizzato.

Il criterio di ripartizione delle quote di ammortamento, che assicura una sistematica imputazione del

costo del bene gratuitamente devolvibile in ogni esercizio di durata della concessione, è quello a quote costanti.

Affinché i beni vengano restituiti al concedente in buono stato di funzionamento, l'impresa concessionaria, durante la concessione o alla scadenza della stessa, potrà sostenere ulteriori oneri per realizzare i lavori di riparazione e manutenzione necessari. In sostanza, il contratto di concessione può imporre alle imprese concessionarie di ripristinare le regolari condizioni di funzionalità del bene e, nel contempo, di porre riparo al naturale deperimento fisico ed economico che i beni sono soggetti subire.¹⁴ Perciò, nell'ammortizzare i beni gratuitamente devolvibili con vita utile superiore alla durata della concessione, è necessario considerare anche queste circostanze, atteso che solo così è possibile distribuire, tra i diversi esercizi di durata del rapporto concessorio, il totale dei costi effettivamente sostenuti. In altri termini, si arriva ad attuare un doppio accantonamento che contribuisce alla formazione di due fondi ben diversi tra loro:

- uno destinato alla ripartizione del costo originariamente sostenuto in un intervallo di tempo corrispondente alla durata del rapporto concessorio;
- un altro diretto a costituire le risorse necessarie per fronteggiare gli oneri di futura manifestazione, per effetto dei lavori di riparazione e manutenzione necessari per restituire i beni in condizioni di perfetta efficienza e funzionalità economica.

Il primo fondo, definito come *fondo ammortamento finanziario*, rappresenta una posta correttiva e accoglie la ricchezza necessaria per fronteggiare un onere che si è già abbattuto sul capitale di impresa; in quanto tale, esso viene rilevato in contropartita della quota di ammortamento che è iscritta nella classe B) *Costi della produzione*, alla voce 10) Ammortamenti e svalutazioni, nella sottovoce b) Ammortamento delle immobilizzazioni materiali e, pertanto, deve essere rappresentato a diretta rettifica del valore dei beni.¹⁵

¹² Giussani A., Nava P., Portalupi A., PricewaterhouseCoopers, (2010), *Memento Pratico Contabile 2010*, Ipsa - Francis Lefebvre, Milano.

¹³ La vita utile è il periodo di tempo nel quale il bene sarà suscettibile di fornire utilità economica all'azienda. Cfr.: Terzani S., (1995), *Introduzione al bilancio di esercizio*, Padova, Cedam.

La vita utile dei beni gratuitamente devolvibili trova un limite nella durata della concessione stabilita attraverso apposito accordo contrattuale. Entro questa scadenza l'immobilizzazione deve essere completamente ammortizzata; infatti, l'impresa dopo questa data, indipendentemente dalle condizioni di efficienza che i fattori presentano, non potrà più servirsene. Si veda: Orsi C., (2008), *Diritto tributario*, Maggioli, Rimini; Giordano S., (2009), *Il nuovo manuale delle scritture contabili*, Maggioli, Rimini.

¹⁴ Man mano che si avvicina la data di scadenza della concessione, i beni, anche se risultano in ottimo stato di funzionalità economica, perdono di valore. Per tale motivo, a prescindere dall'usura fisica o dall'eventuale obsolescenza del bene, per l'impresa concessionaria il decorso del tempo può costituire una causa di deprezzamento dei beni gratuitamente devolvibili. Per ulteriori approfondimenti si veda Paganelli O., (1962), *Note sull'ammortamento finanziario degli impianti di concessione*, Steb, Bologna; Boria P., (2008), *Il sistema tributario*, Utet, Torino; Zambon P., Rotondaro W., (2009), *Bilancio 2009*, Maggioli, Rimini.

¹⁵ Appendice di aggiornamento all'OIC 12 – *Informazioni nella nota integrativa relative a operazioni con parti correlate e accordi fuori bilancio* (articolo 2427

L'ammortamento finanziario, operato per fronteggiare la perdita derivante dalla devoluzione gratuita dei beni all'ente concedente, sostituisce, di fatto, l'ammortamento industriale.

Il secondo fondo alimenta, invece, una riserva di provvisione destinata a fronteggiare costi di futura ed incerta manifestazione. Tale riserva va iscritta nel passivo dello stato patrimoniale nella classe B) Fondi Rischi e Oneri, nella voce 3) altri accantonamenti e viene rilevata in contropartita della quota di accantonamento che è iscritta nella classe B) *Costi della produzione*, alla voce 12) accantonamenti per rischi.¹⁶

Supponiamo, a titolo esemplificativo, che un'impresa stipuli una convenzione settennale per la gestione di un servizio di trasporto pubblico e, a questo scopo, acquisti un mezzo di trasporto (bene gratuitamente devolvibile) che è in grado di erogare servizi per 14 anni (vita utile), sostenendo un costo pari a 1.400.000,00 Euro. Quindi, la vita utile del bene è di 14 anni e la durata della concessione è di 7 anni. Inoltre, il capitolato di concessione prevede che, alla scadenza, il mezzo di trasporto dovrà essere ceduto gratuitamente ed in perfetto stato di funzionamento; ipotizzando che alla fine dei sette anni la vita utile del bene si sarà ridotta della metà, si prevede che le spese inerenti tali lavori di ripristino ammontino a 700.000,00 Euro.

n. 22-bis e n. 22-ter Codice Civile). Inoltre, Principio Contabile 12 - *Composizione e schemi del bilancio di esercizio*. Per maggiori approfondimenti si veda Organismo Italiano di Contabilità, (2008), *Principi contabili nazionali 2009. Il testo completo dei nuovi documenti OIC e dei principi contabili rivisti*, Il Sole 24 Ore Pirola, Milano.

¹⁶ Ai sensi dell'art. 2424-bis del Codice Civile, gli accantonamenti per oneri sono destinati a coprire perdite o debiti aventi natura determinata, esistenza certa, ammontare o data di sopravvenienza indeterminati alla data di chiusura dell'esercizio. Per ulteriori approfondimenti si veda Amodeo D., *Ragioneria generale delle imprese*, Giannini, Napoli; Fratini G., (2000), *Contabilità e bilancio. Principi economici, disciplina giuridica, normativa fiscale*, Egea, Milano; Allegrini M., Martini P.A., (2005), *Bilancio civilistico e imponibile fiscale*, Sistemi Editoriali, Pozzuoli.

Appendice di aggiornamento all'OIC 12 - *Informazioni nella nota integrativa relative a operazioni con parti correlate e accordi fuori bilancio* (articolo 2427 n. 22-bis e n. 22-ter Codice Civile). Inoltre, Principio Contabile 12 - *Composizione e schemi del bilancio di esercizio*, Principio contabile 19 - *Fondi rischi e oneri, TFR, debiti*. Per maggiori approfondimenti si veda Organismo Italiano di Contabilità, (2008), *Principi contabili nazionali 2009. Il testo completo dei nuovi documenti OIC e dei principi contabili rivisti*, Il Sole 24 Ore Pirola, Milano.

Per recuperare il capitale investito nel bene gratuitamente devolvibile, l'impresa deve ripartire il costo pluriennale sopportato nel periodo di durata della concessione amministrativa. Inoltre, per fronteggiare le spese future collegate alla cessione gratuita del bene in condizioni di perfetta efficienza, durante il periodo di vita utile del bene, deve anche accantonare le risorse a ciò necessarie.

In sostanza, nel primo esercizio, l'impresa effettuerà le seguenti scritture contabili:¹⁷

Ammortamento finanziario b.g.d.	d	200.000,00	
Fondo ammortamento finanziario b.g.d.	a		200.000,00

Accantonamento fondo ripristino b.g.d.	d	100.000,00	
Fondo ripristino b.g.d.	a		100.000,00

Lo stato patrimoniale ed il conto economico, sempre nel primo esercizio, presenteranno il seguente contenuto:

STATO PATRIMONIALE			
ATTIVO		PASSIVO	
B) Immobilizzazioni .....	.....	B) Fondi Rischi e Oneri	.....
II) Immobilizz. mater.		3) altri	
Bene Grat. Devolv.	1.400.000	Fondo riprist. b.g.d.	100.000
(- f/do Ammo. b.g.d.)	200.000		
Valore contabile	1.200.000		
.....

CONTO ECONOMICO	
B) <i>Costi della produzione</i>	.....
.....
Ammortamento finanziario b.g.d.	200.000
Accantonamento fondo ripristino b.g.d.	100.000
.....

Al termine del sesto esercizio, tenendo conto dei due processi di accantonamento e del vincolo della gratuita devoluzione, si avrà la seguente situazione di bilancio:

STATO PATRIMONIALE			
ATTIVO		PASSIVO	
B) Immobilizzazioni .....	.....	B) Fondi Rischi e Oneri	.....
II) Immobilizz. mater.		3) altri	
Bene Grat. Devolv.	1.400.000	Fondo riprist. b.g.d.	600.000
(- f/do Ammo. b.g.d.)	1.200.000		
Valore contabile	200.000		
.....

CONTO ECONOMICO	
B) <i>Costi della produzione</i>	.....
.....
Ammortamento finanziario b.g.d.	200.000
Accantonamento fondo ripristino b.g.d.	100.000
.....

Nel corso del settimo anno, cioè al termine della concessione, l'ente concedente, qualora lo riterrà opportuno, imporrà all'azienda concessionaria l'esecuzione di lavori di manutenzione straordinaria necessari per riportare il mezzo di trasporto in perfetto stato di funzionamento. Considerato che il periodo temporale della vita utile del bene si sarà ridotto della

¹⁷ Per semplicità si calcolano quote di accantonamento costanti.

metà e considerando esatte le previsioni formulate in precedenza circa il totale delle spese inerenti tali lavori di ripristino (700.000,00 Euro), la loro copertura sarà effettuata grazie all'utilizzo del fondo di ripristino b.g.d. (opportunamente costituito per 600.000,00 Euro) e la restante parte (pari a 100.000,00) sarà imputata, insieme alla residua quota di ammortamento finanziario (pari a 200.000,00 Euro), fra costi di competenza dell'esercizio. Quindi, si avrà la seguente situazione di bilancio:

STATO PATRIMONIALE			
ATTIVO		PASSIVO	
B) Immobilizzazioni			
II) Immobilizz. mater.			
Bene Grat. Devolv.	1.200.000		
(- f/do Ammo. b.g.d.)	1.200.000		
Valore contabile	0		

CONTO ECONOMICO	
B) Costi della produzione	
Ammortamento finanziario b.g.d.	200.000
Accanton. fondo ripristino b.g.d.	100.000

L'interpretazione contabile del fatto gestionale precedentemente analizzato si contrappone ad un altro metodo che consente di rilevare correttamente il costo del diritto di concessione, sostenuto per l'acquisto del diritto di erogare il servizio, che è misurato dal debito contratto con l'ente concedente. Secondo tale modalità, la ripartizione dei costi pluriennali avviene in funzione dell'evolversi della vita utile del bene materiale ed immateriale: il processo d'ammortamento del mezzo di trasporto sarebbe liberato dal vincolo giuridico della convenzione. Seguendo questa impostazione, la devoluzione gratuita del bene, in perfetto stato di funzionamento, permetterebbe l'estinzione del debito in natura.¹⁸

4.2 – I beni gratuitamente devolvibili con vita utile inferiore alla durata della concessione

Rispetto al caso esaminato in precedenza, se i beni hanno una vita utile inferiore alla durata della concessione emergono problemi più complessi riguardo l'ammortamento ed il recupero del capitale investito.

Infatti, detti beni, nel momento in cui esauriscono la capacità di offrire servizi utili all'impresa, devono essere rinnovati una o più volte durante la con-

cessione al fine di permettere al concessionario di continuare a svolgere la propria attività e, alla scadenza, di rispettare i vincoli della devoluzione gratuita. Affinché tali costi siano equamente ripartiti, si rende necessario adottare una soluzione generale, ossia effettuare parallelamente due tipi di operazioni contabili:

- *l'ammortamento industriale*, calcolato in funzione dell'usura tecnico-economica del bene, che è operato per reintegrare i capitali investiti e per mantenere i beni nelle condizioni in cui devono essere restituiti;
- *l'ammortamento finanziario*, considerando l'esaurimento giuridico del rapporto, che ripartisce il costo originariamente sostenuto per il bene in un arco di tempo corrispondente alla durata della concessione; esso fronteggia la perdita di devoluzione conseguente alla cessione gratuita dei beni alla scadenza del rapporto concessorio. Questo procedimento, implicando la ripartizione di oneri già sostenuti e di costi presunti da sostenere in futuro, a causa degli inevitabili rinnovamenti della proprietà di concessione, è qualcosa di più di un mero calcolo di quote di ammortamento.¹⁹

Per superare i problemi pratici derivanti dall'applicazione della *soluzione generale* (la presunta conoscenza, sin dall'inizio della concessione, dell'ammontare e della data dei rinnovi, le condizioni future di svolgimento dell'attività gestionale, ecc.), alcuni Autori hanno proposto una *soluzione semplificata* che è tuttora avallata dalla maggior parte della dottrina.²⁰

Tale procedura prescinde dalla durata della concessione e richiede che il costo originariamente sostenuto, nonché i successivi costi di rinnovo, siano ripartiti tra gli esercizi di durata utile del bene.²¹ In pratica, prevede un ordinario processo di ammortamento che è tipico dei fattori produttivi ad utilità pluriennale.

In questo modo, tuttavia, il costo di acquisto degli ultimi impianti rinnovati non risulta completamente ammortizzato; il valore residuo che ne scaturisce rappresenta la perdita di devoluzione che, ai fini civilistici, può essere ripartita tra tutti gli esercizi di dura-

¹⁹ Cfr. Paganelli O., (1962), *Note sull'ammortamento finanziario degli impianti in concessione*, Bologna, Steb; Allegrini M., Martini P.A., (2005), *Bilancio civilistico e imponible fiscale*, Sistemi Editoriali, Pozzuoli.

²⁰ Per ulteriori dettagli si veda Kunz A., (1997), *L'iscrizione dei beni gratuitamente devolvibili nei conti e nei bilanci d'impresa*, Cedam, Padova.

²¹ La soluzione semplificata, proposta inizialmente da Paganelli, oggi viene suggerita anche da altri studiosi della materia. Si veda Fiori G., (1990), *L'ammortamento dei beni gratuitamente devolvibili*, Giuffrè, Milano; Allegrini M., Martini P.A., (2005), *Bilancio civilistico e imponible fiscale*, Sistemi Editoriali, Pozzuoli.

¹⁸ Per eventuali approfondimenti si rinvia a Kunz A., (1997), *L'iscrizione dei beni gratuitamente devolvibili nei conti e nei bilanci d'impresa*, Cedam, Padova; Pisani M., (2002), *Un principio contabile per i beni in concessione*, FrancoAngeli, Milano.

ta della concessione. Perciò, la soluzione in oggetto prevede, accanto all'ammortamento industriale anche un accantonamento ad un fondo rischi. In particolare:

– l'ammortamento industriale, iscritto in conto economico nella classe B) *Costi della produzione*, alla voce 10) Ammortamenti e svalutazioni, nella sottovoce b) Ammortamento delle immobilizzazioni materiali, ha la funzione di ripartire il costo originario lungo il periodo di vita utile del bene.²² Esso alimenta un fondo ammortamento industriale da rappresentare in bilancio come posta correttiva a diretta diminuzione del valore del bene;

– l'accantonamento, operato per tutta la durata della concessione, è iscritto, invece, nel conto economico nella classe B) *Costi della produzione*, nella voce 13) Altri accantonamenti con un'unica finalità: trattenere ulteriore ricchezza per fronteggiare la futura perdita di devoluzione corrispondente al presunto valore residuo che i beni gratuitamente devolvibili presentano al momento della loro cessione senza corrispettivo. Tale accantonamento rappresenta una riserva di provvisione che alimenta un fondo perdita di devoluzione da iscrivere nel passivo dello stato patrimoniale nella macroclasse B) Fondi Rischi e Oneri, nella voce 3) altri.²³

Naturalmente, la soluzione semplificata presenta delle difficoltà tanto più evidenti quanto maggiore risulta la durata della concessione; tali ostacoli si collegano principalmente all'attendibile stima relativa della perdita di devoluzione.

Supponiamo, a titolo esemplificativo, che un'impresa stipuli una convenzione decennale per la gestione di un servizio di trasporto pubblico e, a questo scopo, acquisti un mezzo di trasporto (bene gratuitamente devolvibile) che è in grado di erogare servizi

²² Appendice di aggiornamento all'OIC 12 – *Informazioni nella nota integrativa relative a operazioni con parti correlate e accordi fuori bilancio* (articolo 2427 n. 22-bis e n. 22-ter Codice Civile). Inoltre, Principio contabile 12 - *Composizione e schemi del bilancio di esercizio*. Per maggiori approfondimenti si veda Organismo Italiano di Contabilità, (2008), *Principi contabili nazionali 2009. Il testo completo dei nuovi documenti OIC e dei principi contabili rivisti*, Il Sole 24 Ore Pirola, Milano.

²³ Appendice di aggiornamento all'OIC 12 – *Informazioni nella nota integrativa relative a operazioni con parti correlate e accordi fuori bilancio* (articolo 2427 n. 22-bis e n. 22-ter Codice Civile). Inoltre, Principio contabile 12 - *Composizione e schemi del bilancio di esercizio*, Principio contabile 19 – *Fondi rischi e oneri, TFR, debiti*. Per maggiori approfondimenti si veda Organismo Italiano di Contabilità, (2008), *Principi contabili nazionali 2009. Il testo completo dei nuovi documenti OIC e dei principi contabili rivisti*, Il Sole 24 Ore Pirola, Milano.

per 4 anni (vita utile), sostenendo un costo pari a 400.000,00 Euro. Quindi, la vita utile del bene è di 4 anni e la durata della concessione è di 10 anni. Inoltre, il capitolato di concessione prevede che, alla scadenza, il mezzo di trasporto dovrà essere ceduto gratuitamente ed in perfetto stato di funzionamento.

All'inizio del penultimo anno della concessione l'impresa acquista un mezzo di trasporto per la terza volta (vita utile 4 anni costo 400.000,00 Euro). Se questo, al termine della concessione, risulta ammortizzato in ragione del 25% all'anno, il suo valore residuo al termine del decimo anno è di 200.000,00 Euro (costo 400.000,00 Euro – Fondo ammortamento 200.000,00 Euro). Tale valore rappresenta la perdita di devoluzione che l'impresa subisce a causa della cessione gratuita del bene, la quale può essere ripartita per tutta la durata della concessione attraverso opportuni accantonamenti ad un fondo del passivo.

In sostanza, in ogni esercizio di durata della concessione, occorre effettuare due tipologie di accantonamenti.

Il primo, che alimenta un *Fondo ammortamento industriale*, è destinato a ripartire il costo sostenuto per l'acquisto del mezzo di trasporto (400.000,00 Euro) nel periodo della sua vita utile (4 anni).

Ammortamento industriale b.g.d.	d	100.000,00
Fondo ammortamento industriale b.g.d.	a	100.000,00

Il secondo accantonamento, alimentando un *fondo perdita di devoluzione beni gratuitamente devolvibili*, consente la ripartizione della perdita di devoluzione nel periodo di durata della concessione. La quota annua di accantonamento, considerando una ripartizione costante, è data dal rapporto tra il valore netto contabile dei beni gratuitamente devolvibili al momento della loro cessione all'ente concedente (200.000,00 Euro) ed il periodo della concessione (10 anni).

Accanton. fondo perdita devoluzione b.g.d.	d	20.000,00
Fondo perdita devoluzione b.g.d.	a	20.000,00

Lo stato patrimoniale ed il conto economico, nel primo esercizio, presenteranno il seguente contenuto:

STATO PATRIMONIALE			
ATTIVO		PASSIVO	
.....
B) Immobilizzazioni		B) Fondi Rischi e Oneri	
II) Immobilizz. mater.		3) altri	
Bene Grat. Devolv.	400.000	Fondo perd. devol. b.g.d.	20.000
(- Fondo Ammo. Indust.)	100.000	.....	.....
Valore contabile	300.000	.....	.....
.....

CONTTO ECONOMICO	
.....
B) <i>Costi della produzione</i>	.....
.....
Ammortamento industriale b.g.d.	100.000
Accanton. fondo perdita di devoluzione b.g.d.	20.000
.....

Siccome il bene ha una vita utile pari a quattro anni, all'inizio del quinto e del nono esercizio l'impresa concessionaria dovrà eliminare dal processo produttivo questo bene che è ormai obsoleto e acquistarne uno nuovo sostenendo un costo pari a 400.000,00 Euro. In questo periodo, si devono sempre imputare al conto economico le quote di accantonamento finanziario al fine di fronteggiare la prevista perdita di devoluzione e si deve effettuare l'ammortamento industriale allo scopo di ripartire il costo sospeso nel periodo di vita utile economica del cespite.

Al termine del decimo anno (ultimo anno della concessione), l'azienda concessionaria potrà recuperare, attraverso l'ammortamento industriale, solo la metà del costo dell'ultima immobilizzazione rinnovata incorrendo, così, in una perdita di devoluzione pari a 200.000,00 Euro che troverà copertura nel fondo costituito attraverso gli accantonamenti effettuati durante il periodo della concessione. Quindi, si avrà la seguente situazione di bilancio:

ATTIVO	STATO PATRIMONIALE		PASSIVO	
.....			
B) Immobilizzazioni			B) Fondi Rischi e Oneri	
Il) Immobilizzaz. mater.			3) altri	
Bene Grat. Devolv.	400.000		Fondo perd. devol. b.g.d.	200.000
(- f/do Ammo. Indust.)	200.000			
Valore contabile	200.000			
.....			

CONTO ECONOMICO		
.....	
B) Costi della produzione		
.....		
Ammortamento industriale b.g.d.		100.000
Accantonamento fondo perdita di devoluzione b.g.d.		20.000
.....	

Infine, al termine della concessione, all'atto della devoluzione gratuita e dopo aver determinato il valore contabile del bene gratuitamente devolvibile mediante storno del fondo ammortamento, l'impresa effettuerà la seguente scrittura contabile:

Fondo perdita devoluzione b.g.d.	d	200.000,00	
Beni gratuitamente devolvibili	a		200.000,00

5 – I beni gratuitamente devolvibili secondo la disciplina fiscale ed I principi contabili internazionali

Come più volte ricordato in precedenza, le imprese concessionarie di un servizio pubblico hanno spesso l'obbligo di cedere gratuitamente al concedente, alla scadenza della concessione, gli impianti realizzati per l'esercizio delle loro attività in perfetto stato di efficienza e di funzionamento.

L'art. 104 del Testo Unico delle Imposte sul Reddito (TUIR) permette alle imprese concessionarie di calcolare, sui beni gratuitamente devolvibili al ter-

mine della concessione, delle quote di ammortamento finanziario, anziché le consuete quote di ammortamento tecnico previste dagli art. 102 e 103.²⁴

Dal punto di vista civilistico, l'ammortamento, in un sistema contabile a valori storici, è la ripartizione del costo di un'immobilizzazione (materiale e immateriale) tra gli esercizi della sua stimata vita utile. Ai fini fiscali, le quote di ammortamento dei richiamati beni sono deducibili in misura non superiore all'entità massima definita dal legislatore, mentre non è prevista una misura di ammortamento minima, neppure più, a differenza del passato, per i beni materiali.²⁵

Particolari regole sono previste, oltre che per i beni materiali utilizzati per le attività regolate di distribuzione e trasporto di gas ed energia elettrica, anche per i beni gratuitamente devolvibili. Per questi ultimi è prevista, alla scadenza di una concessione, in alternativa all'effettuazione degli ammortamenti secondo quanto riportato precedentemente, la deducibilità di quote costanti di ammortamento finanziario.²⁶

Le quote di ammortamento sono determinate dividendo il costo del bene per la durata della concessione. Si considerano anni interi anche le frazioni di anno (art. 104 comma 1 del TUIR).

Il costo del bene deve essere assunto al netto dei contributi concessi dall'ente concedente (art. 104 comma 2 del TUIR). Ad esempio, se il costo degli beni gratuitamente devolvibili è pari a 20.000 Euro, i contributi ricevuti dal concedente 2.000 Euro, la durata della concessione 5 anni e 7 mesi, allora la quota di ammortamento finanziario sarà pari a 3.000 Euro [(20.000 Euro - 2.000 Euro)/6].

In caso di sopravvenuta variazione della durata della concessione, occorre riformulare il piano di ammortamento finanziario, aumentando o diminuendo la quota annua deducibile, a partire dall'esercizio in cui si è verificato l'incremento o il decremento del costo, in misura pari al rapporto tra l'ammontare dell'incremento (o del decremento) e gli anni residui

²⁴ In pratica l'impresa può scegliere tra ammortamento finanziario o ammortamento tecnico. La scelta riguarda i soli beni gratuitamente devolvibili, mentre per i restanti beni si applicano le consuete regole relative all'ammortamento.

²⁵ È possibile beneficiare di un'ulteriore deduzione del 50% del costo dei beni strumentali mediante il regime di cui all'art. 5 della Legge 3 agosto 2009, n. 102, *Conversione in legge, con modificazioni, del decreto legge 1 luglio 2009 n. 78, recante provvedimenti anticrisi, nonché proroga di termini e della partecipazione italiana a missioni internazionali*, (c.d. Legge Tremonti-ter).

²⁶ In caso di esercizio di durata superiore o inferiore a 12 mesi, le quote di ammortamento sono ragguagliate alla durata dell'esercizio (art. 110 comma 5 del TUIR).

di durata della concessione. Ad esempio, se il costo degli beni gratuitamente devolvibili è pari a 20.000 Euro, la durata della concessione 10 anni, l'incremento del costo degli impianti è avvenuto nel settimo esercizio 2.400 Euro, allora la quota di ammortamento finanziario dal primo al quinto esercizio sarà pari a 2.000 Euro (20.000 Euro /10) e quella dal settimo anno in poi sarà uguale a 2.600 Euro [2.000 Euro + (2.400 Euro /4)].

Per le concessioni relative alla costruzione ed all'esercizio di opere pubbliche, è consentita la deduzione di quote di ammortamento finanziario differenziate, calcolate sull'investimento complessivo realizzato.

Le quote di ammortamento sono determinate, in modo specifico e tenendo conto dei singoli casi, con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze sulla base del piano economico-finanziario della concessione, includendo nel costo ammortizzabile gli interessi passivi, anche in deroga alle disposizioni dell'art. 110 comma 1 del TUIR.

L'art. 107 del TUIR definisce, tra le altre cose, le condizioni ed i limiti in base ai quali risultano deducibili dal reddito d'impresa gli accantonamenti operati a fronte del ripristino o sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili.

Fino al periodo d'imposta 2007 (2007/2008, in caso di soggetti "non solari"), gli accantonamenti in esame potevano essere dedotti anche in via extracontabile, indicando nel quadro EC del modello UNICO la differenza tra quanto portato in deduzione e l'ammontare stanziato a conto economico.²⁷ Tale impostazione non è più ammessa dall'esercizio 2008 (2008/2009).

In estrema sintesi, per effetto delle modifiche apportate al comma 2 dell'art. 107 TUIR dall'art. 1, comma 71 della Legge 296/2006²⁸, gli accantonamenti²⁹, a fronte delle spese di ripristino o di sostituzione e delle altre spese di manutenzione ordinaria dei beni gratuitamente devolvibili allo scadere della concessione, sono deducibili nel limite massimo del 5% del costo e fino a che il fondo non abbia eguagliato l'ammontare complessivo delle spese relative al bene medesimo sostenute negli ultimi due esercizi.³⁰

²⁷ Circolare Agenzia delle Entrate 27/E/2005.

²⁸ Legge 27 dicembre 2006, n. 296 - *Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato* (legge finanziaria 2007).

²⁹ Gli accantonamenti sono ragguagliati alla durata dell'esercizio, se questa è superiore o inferiore a 12 mesi (art. 110 comma 5 del TUIR).

³⁰ La deduzione degli accantonamenti in esame dovrebbe essere aggiuntiva rispetto a quella degli ammortamenti dei beni in questione (operati, in alternativa, secondo quanto disposto dagli artt. 102 e 104 del TUIR). In ogni caso, gli accantonamenti per comple-

L'eccedenza (rispetto agli accantonamenti dedotti) delle spese di ripristino o di sostituzione e delle altre spese di manutenzione ordinaria dei beni gratuitamente devolvibili diviene deducibile in 6 quote costanti, ossia nell'esercizio in cui si verifica l'eccedenza e nei 5 successivi.³¹

L'ammontare del fondo non utilizzato concorre a formare il reddito d'impresa dell'esercizio in cui avviene la devoluzione. Infatti, gli importi del fondo spese di ripristino e sostituzione di beni gratuitamente devolvibili (art. 107 comma 2 del TUIR), rilevatisi esuberanti rispetto agli accantonamenti operati in precedenti esercizi, generano una sopravvenienza attiva che concorre alla formazione del reddito se e nella misura in cui siano originate dall'insussistenza di fondi dedotti nei precedenti esercizi.³²

Per contro, qualora il fondo sia tassato (vale a dire, costituito a fronte di costi fiscalmente non dedotti), una sua eventuale esuberanza produce una sopravvenienza attiva fiscalmente irrilevante.

Per quanto concerne i criteri di imputazione della perdita di devoluzione, che si determina a causa dell'impossibilità di ammortizzare completamente un cespite durante la concessione, è bene ricordare che a seguito di recenti provvedimenti essa non può essere ripartita lungo l'arco temporale di ammortamento tecnico dello stesso.³³ In caso contrario, in violazione del disposto dell'art. 102 del TUIR, si determinerebbe in

tamenti, innovazioni ed ammodernamenti eseguiti da una società concessionaria di autostrade previsti dalla Legge 28 aprile 1971, n. 287 (*Modifiche ed integrazioni all'attuale legislazione autostradale*) sono indeducibili, poiché non rientrano tra quelli tassativamente menzionati dal TUIR (Cassazione 29/03/1990 n. 2572 e 26/02/1988 n. 2040).

³¹ Si veda Fornero L., (2007), *Le altre novità in materia di reddito di impresa*, in Azienda & Fisco, Gruppo di Studio Eutekne, Ipsoa, n. 3, febbraio.

³² Così avviene anche per il fondo rischi su crediti e svalutazione crediti (art. 106 del TUIR), fondo lavori ciclici di manutenzione e revisione di navi e aeromobili (art. 107 comma 1 del TUIR), fondo per operazioni e concorsi a premio (art. 107 comma 3 del TUIR).

³³ Risoluzione Agenzia delle Entrate del 18 ottobre 2007 n. 301/E.

Il caso oggetto di interpello riguarda un diritto di superficie trentennale costituito su un terreno sul quale era stato costruito, ad opera del superficiario, un immobile. Nel caso di specie, l'applicazione del coefficiente di ammortamento tabellare (3%) non consentiva di ammortizzare interamente il costo della costruzione determinando, così, al termine del periodo trentennale di possesso, una perdita di devoluzione, che la società istante avrebbe inteso dedurre pro quota lungo l'arco temporale della concessione di gestione.

ogni esercizio la deduzione di una quota di costo superiore a quella che si otterrebbe applicando al costo del bene il coefficiente di ammortamento (3%). In altri termini, se i criteri di valutazione utilizzati ai fini civilistici per la ripartizione del costo divergono da quelli fiscali, occorrerà effettuare le relative rettifiche in sede di dichiarazione dei redditi. Pertanto, qualora si fosse proceduto, sul piano contabile, ad imputare la perdita di devoluzione in ciascun esercizio in proporzione alle quote di ammortamento fiscalmente riconosciute, sarà necessario rideterminare, ai fini fiscali, il reddito di ciascun periodo d'imposta mediante una variazione in aumento della base imponibile per un importo corrispondente all'ammontare della quota di costo relativo alla perdita di devoluzione transitata a conto economico. Tali costi, ripresi a tassazione, saranno comunque deducibili nell'esercizio di devoluzione del cespite ai sensi dell'art. 109 comma 4 lett. a) del TUIR.³⁴

Per quanto riguarda i principi contabili internazionali, è bene ricordare che essi non trattano né l'argomento dei contratti di concessione né il trattamento contabile dei beni in concessione.

Solo l'interpretazione SIC 29³⁵ si era occupata, in passato, dell'argomento imponendo di inserire nelle note al bilancio alcune informazioni sui contratti di concessione in essere.³⁶ Verso la fine del 2006 l'IFRIC ha emesso un'interpretazione sui contratti di concessione (IFRIC 12)³⁷ che stravolge la tradizionale impostazione contabile italiana. In sostanza, i beni gratuitamente devolvibili non rientrano più tra le attività materiali del concessionario; in queste ultime

possono esserci solo attività finanziarie o attività immateriali.

L'IFRIC ha escluso l'esistenza di attività materiali perché il concessionario, indipendentemente dal fatto che si tratta di beni da esso costruiti, o acquistati, o di beni che ha ricevuto dal concedente, non ha il controllo sui beni che sono oggetto della concessione.

La principale caratteristica che differenzia le due attività appena citate è la seguente: se il concessionario ha il diritto di ottenere pagamenti direttamente dagli utenti del servizio, il contratto di concessione costituisce un'attività immateriale, mentre se il corrispettivo dei servizi resi è pagato direttamente dall'ente concedente si è di fronte ad un'attività finanziaria.³⁸

Nel modello dell'attività finanziaria, la contabilizzazione dei ricavi si fonda su alcune caratteristiche fondamentali. Innanzitutto, se esiste la probabilità che i costi totali del contratto siano superiori ai ricavi totali previsti, la perdita attesa dovrà essere contabilizzata immediatamente; inoltre, non si devono contabilizzare obbligazioni né diritti per le prestazioni non ancora eseguite da entrambe le parti ma si devono rilevare solo se il corrispettivo è incassato prima di rendere il servizio. Infine, si deve contabilizzare un'attività finanziaria se la prestazione di servizi precede l'incasso del corrispettivo. La somma totale dovuta dall'ente concedente può essere contabilizzata come credito, o prestito, o attività finanziaria disponibile per la vendita, o attività finanziaria al *fair value* imputato al conto economico.³⁹ Le attività del concedente, alle quali il concessionario ha accesso, non possono essere contabilizzate come attività materiali, mentre le attività trasferite in modo definitivo al concessionario non sono considerati contributi governativi ma devono essere rilevate al *fair value* insieme alle eventuali passività assunte a fronte di tali attività.⁴⁰ Siccome l'immobile

³⁴ Per ulteriori approfondimenti sul trattamento fiscale della perdita di devoluzione si veda: A.A.V.V., (2009), *Fisco 2009. Guida operativa*, VI edizione, Ipsoa, Milano; A.A. V.V., (2008), *Imposte sul reddito delle società*, Ipsoa, Milano.

³⁵ Disclosure – *Service Concession Arrangements (SIC-29) An Interpretation of IAS 1*, Presentation of Financial Statements.

³⁶ Le interpretazioni degli IAS e degli IFRS sono sviluppate dall'IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee) che è la nuova denominazione del SIC (Standing Interpretations Committee) decisa dalla fondazione IASC nel marzo del 2002. Il SIC fu creato nel 1997 per rafforzare un'applicazione rigorosa degli IAS che garantisse la compatibilità dei report finanziari generati secondo i principi contabili internazionali, in modo da eliminare potenziali interpretazioni discordanti su alcune questioni specifiche.

³⁷ L'IFRIC 12 (Service Concession Arrangements) è stata omologata dall'Unione Europea con il regolamento n. 254 del 25 marzo del 2009 con applicazione obbligatoria partire dagli esercizi aventi inizio il 30 marzo del 2009.

³⁸ Quando il contratto dà il diritto al concessionario di addebitare agli utilizzatori il corrispettivo a fronte di futuri utilizzi, e non di ricevere pagamenti, non è più soddisfatta la definizione di attività finanziaria ma si è di fronte a quella delle attività immateriali. Si veda Giussani A., Nava P., Portalupi A., PricewaterhouseCoopers, (2010), *Memento Pratico Contabile 2010*, Ipsoa – Francis Lefebvre, Milano.

³⁹ Se l'attività è contabilizzata come prestito o come attività disponibile per la vendita, gli interessi attivi devono essere calcolati con il metodo dell'interesse effettivo ed imputati al conto economico. Giussani A., Nava P., Portalupi A., PricewaterhouseCoopers, (2010), *Memento Pratico Contabile 2010*, Ipsoa – Francis Lefebvre, Milano.

⁴⁰ Il principio contabile internazionale IAS 20 fornisce le indicazioni in merito alle modalità di contabilizzazione ed informativa dei contributi pubblici, nonché all'informativa riguardante gli altri tipi di assi-

non è rilevato come attività materiale, il concessionario non deve rilevare alcuna passività connessa all'impegno di trasferire o di restituire il bene; la sua obbligazione contrattuale, riguardante la consegna del bene alla fine della concessione in uno determinato stato, fa parte dei costi di cui deve tenere conto quando contabilizza i ricavi.

Nell'altro modello, l'attività immateriale deve essere contabilizzate inizialmente al costo. Quando il concessionario provvede alla costruzione, o fornisce altri servizi, deve rilevare quale corrispettivo il ricavo e l'utile o perdita. Inoltre, i ricavi e i costi della costruzione degli altri servizi sono rilevati e valutati applicando l'IAS 18 e l'IAS 11.⁴¹ Le obbligazioni di costruire una nuova infrastruttura, o di apportare miglioramenti a quelle esistenti, fanno parte del corrispettivo dell'attività immateriale mentre tutte gli altri oneri stabiliti dal contratto, compresi quelli relativi alla manutenzione dell'infrastruttura, devono essere rilevati e valutate come previsto dall'IAS 37. Il concessionario non deve rilevare alcuna passività connessa all'impegno di trasferire o restituire il bene in quanto l'infrastruttura non è rilevata come attività materiale. Se il concessionario ha il diritto di recuperare gli oneri finanziari dal concedente o da un terzo, questi saranno imputati come costi al conto economico rilevando, contemporaneamente, un provento a fronte del diritto al recupero. Se il diritto del concessionario a recuperare gli oneri finanziari è subordinato al fatto che i ricavi non siano sufficienti a coprire tali costi, si è fronte ad un accordo che ha lo scopo di limitare l'esposizione al rischio di variabilità della domanda, e non ad un diritto al recupero dei costi. Tali accordi, che limitano l'esposizione del concessionario ai rischi di variabilità della domanda, si contabilizzano nel seguente modo:

- nella valutazione dell'attività immateriale sarà considerato il premio pagato o incassato;
- la contabilizzazione del diritto di recuperare i costi dal concedente o da altri avviene per come previsto dall'IAS 37 per le attività potenziali;
- la contabilizzazione di eventuali obbligazioni assunte viene attuata secondo quanto previsto dall'IAS 37.

Le infrastrutture di proprietà del concedente, che vengono utilizzate dal concessionario, non sono rile-

stenza pubblica. Importante novità del principio contabile internazionale è l'introduzione del termine pubblico inteso come il governo, gli enti governativi e gli analoghi enti locali, nazionali ed internazionali. Per ulteriori dettagli si veda Moretti P., (2006), *I contributi pubblici nello IAS 20*, Corriere Tributario n. 17, Ipsoa, Milano.

⁴¹ In particolare, il ricavo sarà valutato a fair value dell'attività immateriale ricevuta rettificato dal conguaglio in denaro.

vate come immobilizzazioni materiali. Se le attività trasferite definitivamente al concessionario fanno parte del corrispettivo pagato dal concedente, esse devono essere rilevate al fair value insieme alle eventuali passività assunte a fronte della loro acquisizione e non sono considerate, quindi, contributi governativi come quelli trattati dall'IAS 20.⁴²

References

- A.A. V.V., (2008), *Imposte sul reddito delle società*, Ipsoa, Milano.
- A.A.V.V., (2009), *Fisco 2009. Guida operativa*, VI edizione, Ipsoa, Milano
- Allegrini M. e Martini P.A., (2005), *Bilancio civilistico e imponibile fiscale*, Sistemi Editoriali, Pozzuoli.
- Amaduzzi A., (1978), *L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, Utet, Torino,.
- Amodeo D. (1964), *Ragioneria generale delle imprese*, Giannini, Napoli
- Bauer R., (2007), *Gli IAS/IFRS in bilancio*, Ipsoa, Milano.
- Bianchi G., (2008), *Il bilancio delle società. Principi di redazione e guida alla lettura*, Utet, Torino.
- Bianco M., Sestito P., (2010), *I servizi pubblici locali. Liberalizzazione, regolazione e sviluppo industriale*, Il Mulino, Bologna.
- Boria P., (2008), *Il sistema tributario*, Utet, Torino;
- Zambon P. e Rotondaro W., (2009), *Bilancio 2009*, Maggioli, Rimini.
- Caminiti M. (1990), *L'ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili*, in *Il Fisco*, n. 44
- Caramiello C., (1993), *Capitale e reddito*, Giuffrè, Milano.
- Caramiello C., (1993), *L'azienda*, Milano, Giuffrè, Milano.
- Caramiello C., (1996), (a cura di Musai A.), *Ragioneria generale ed applicata*, Mursia, Milano.
- Cassese S., (1996), *La nuova costituzione economica*, Laterza, Bari
- Catturi G., (1997), *Lezioni di economia aziendale*, Cedam, Padova.
- Circolare Agenzia delle Entrate 27/E/2005.
- Collini P., (2009), *Analisi dei costi. Un approccio orientato alle decisioni*, FrancoAngeli, Milano.
- Courteau L., (2009), *Valore d'impresa e valori di bilancio. Modelli di valutazione per gli investitori azionari*, FrancoAngeli, Milano.
- D'oriano R., (1995), *I conti del nuovo bilancio d'esercizio*, Cedam, Padova.
- De Robertis A., (1992), *Privatizzazioni ed efficienza economica: aspetti teorici ed evidenze empiriche*, in RIREA, Centro Poligrafico Romano, Roma,, n. 1 e 2.
-
- ⁴² Giussani A., Nava P., Portalupi A., PricewaterhouseCoopers, (2010), *Memento Pratico Contabile 2010*, Ipsoa – Francis Lefebvre, Milano.

- De Robertis A., (1992), *Privatizzazioni ed efficienza economica: aspetti teorici ed evidenze empiriche*, in RIREA, Roma, Centro Poligrafico Romano, n. 1 e 2.
- Dell'Atti A., (2001), *La concessione amministrativa quale strumento di privatizzazione funzionale. L'ammortamento dei beni gratuitamente devolvibili*, Cacucci, Bari.
- Disclosures – *Service Concession Arrangements (SIC-29) An Interpretation of IAS 1*, Presentation of Financial Statements.
- Eutekne, 2009, (a cura di), *Bilancio e contabilità*, Ipsoa, Milano.
- Ferrero G. – Dezzani F., (1992), *Contabilità e bilancio d'esercizio*, Giuffrè, Milano.
- Fiori G., (1990), *L'ammortamento dei beni gratuitamente devolvibili*, Giuffrè, Milano.
- Foldvary F., (2010), *Beni pubblici e comunità private. Come il mercato può gestire i servizi pubblici*, IBL Libri, Torino.
- Fornero L., (2007), *Le altre novità in materia di reddito di impresa*, in *Azienda & Fisco*, Gruppo di Studio Eutekne, Ipsoa, n. 3, febbraio.
- Frattoni G., (2000), *Contabilità e bilancio. Principi economici, disciplina giuridica, normativa fiscale*, Egea, Milano.
- Giordano S., (2009), *Il nuovo manuale delle scritture contabili*, Maggioli, Rimini.
- Giordano S., (2009), *Nuovo manuale delle scritture contabili*, Maggioli, Rimini.
- Giussani A., Nava P., Portalupi A., PricewaterhouseCoopers, (2010), *Memento Pratico Contabile 2010*, Ipsoa – Francis Lefebvre, Milano.
- Kunz A., (1997), *L'iscrizione dei beni gratuitamente devolvibili nei conti e nei bilanci d'impresa*, Cedam, Padova.
- Lai A., (2004), *Paradigmi interpretativi dell'impresa contemporanea. Teorie istituzionali e logiche contrattuali*, FrancoAngeli, Milano.
- Legge 27 dicembre 2006, n. 296 - *Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato*.
- Legge 28 aprile 1971, n. 287 (*Modifiche ed integrazioni all'attuale legislazione autostradale*).
- Legge 3 agosto 2009, n. 102, *Conversione in legge, con modificazioni, del decreto legge 1 luglio 2009 n. 78, recante provvedimenti anticrisi, nonché proroga di termini e della partecipazione italiana a missioni internazionali*.
- Mella P., (2008), *Istituzioni di economia aziendale*, FrancoAngeli, Milano.
- Moretti P., (2006), *I contributi pubblici nello IAS 20*, Corriere Tributario n. 17, Ipsoa, Milano.
- Nessi M., (2005), *Contabilità generale e fiscale*, Sistemi Editoriali, Pozzuoli.
- OIC 12 – *Informazioni nella nota integrativa relative a operazioni con parti correlate e accordi fuori bilancio* (articolo 2427 n. 22-bis e n. 22-ter Codice Civile).
- Organismo Italiano di Contabilità, (2008), *Principi contabili nazionali 2009. Il testo completo dei nuovi documenti OIC e dei principi contabili rivisti*, Il Sole 24 Ore Pirola, Milano.
- Orsi C., (2008), *Diritto tributario*, Maggioli, Rimini.
- Paganelli O., (1962), *Note sull'ammortamento finanziario degli impianti di concessione*, Steb, Bologna.
- Pinto E., (1996), *L'economia delle imprese in regime di concessione*, Giuffrè, Milano.
- Pisani M., (2002), *Un principio contabile per i beni in concessione*, FrancoAngeli, Milano.
- Pozzoli S., (1999), *La contabilità generale. Una introduzione*, FrancoAngeli, Milano.
- Quagli A., (2006), *Bilancio d'esercizio e principi contabili*, Giappichelli, Torino.
- Santini R., Rossi A., Roi P., (2008), *Manuale pratico del bilancio d'esercizio e della nota integrativa*, Maggioli, Rimini.
- Terzani S., (1995), *Introduzione al bilancio di esercizio*, Padova, Cedam.
- Terzani S., (2002), *Il sistema dei bilanci*, FrancoAngeli, Milano.