

## **Beni in concessione: le novità della Manovra estiva 2011**

*Il D.L. n.98/11, convertito dalla L. n.111/11, ha apportato modifiche al regime dei beni in concessione, introducendo una disciplina differenziata tra le imprese che si occupano di autostrade e trafori e le altre imprese concessionarie.*

*L'introduzione di questa novità fornisce l'occasione per fare il punto sugli aspetti contabili e fiscali dei beni gratuitamente devolvibili.*

### **Premessa**

I beni utilizzati da un'impresa concessionaria possono essere distinti in due diverse categorie:

**proprietà industriale**



si tratta di tutti quei beni durevoli dell'impresa concessionaria che al termine della concessione rimarranno nella disponibilità della stessa.

**proprietà di concessione**



si tratta di quei beni che al termine della concessione devono essere restituiti al concedente in perfetto stato di efficienza. Per tale motivo sono definiti "beni gratuitamente devolvibili".

In sostanza, i beni gratuitamente devolvibili si distinguono dagli altri fattori produttivi perché:

- devono essere restituiti all'ente concedente liberi da qualunque peso: ciò impone all'impresa concessionaria la necessità di ammortizzare completamente il costo sostenuto entro la scadenza della concessione, onde evitare di sostenere perdite al termine del rapporto concessorio;
- devono essere devoluti in perfetto stato di funzionamento: ciò impone l'accantonamento di quote annuali ad un fondo di ripristino al fine di sostenere le necessarie spese di manutenzione o sostituzione.

I beni gratuitamente devolvibili presentano, quindi, alcune peculiarità rispetto agli altri fattori produttivi che influenzano il loro trattamento contabile e fiscale.

### **Classificazione in bilancio**

Un primo aspetto da analizzare relativo ai beni in concessione attiene alla loro classificazione nel bilancio civilistico. Infatti, in dottrina non è individuabile un trattamento contabile comunemente accettato ma sussiste una pluralità di posizioni, ciascuna delle quali è da ritenersi del tutto legittima.

In particolare, una prima impostazione contabile è fornita dall'OIC n.16, par.C, il quale prevede che tutti i beni gratuitamente devolvibili siano iscritti nella voce B.II.4 "Altri beni", a prescindere dalla natura degli stessi.

Alcuni autori<sup>1</sup>, invece, ritengono preferibile seguire una delle seguenti impostazioni contabili:

\* Dottore Commercialista e Revisore Legale

<sup>1</sup> Per tutti vedi F. Riccomagno, E. Colucci, "Il bilancio di esercizio e il bilancio consolidato", Cedam, 5° ed, 2002, pag. 75.

- procedere all'iscrizione dei beni gratuitamente devolvibili in una voce creata appositamente, come previsto dal 3° comma dell'art.2423-ter c.c.;
- in alternativa, tali beni possono essere iscritti, in base alla loro natura, nella categoria naturale di appartenenza (ad esempio gli immobili in concessione andranno iscritti tra gli immobili, voce B.II.1 dello Stato patrimoniale), con specifica indicazione in nota integrativa.

In assenza di indicazioni univoche, ciascuna delle soluzioni proposte è da ritenersi accettabile. Naturalmente, sarà quanto mai opportuno fornire le opportune spiegazioni in nota integrativa.

La diversa classificazione in bilancio dei beni gratuitamente devolvibili comporta conseguenze, anche significative, per quanto riguarda l'applicazione della disciplina sulle società di comodo di cui all'art.30 della L. n.724/94. Tale disciplina prevede un "test di operatività" che consiste nel confronto tra i ricavi dichiarati e quelli derivanti dall'applicazione di determinati coefficienti alla consistenza media triennale di alcune poste patrimoniali risultanti dal bilancio civilistico (titoli e assimilati, immobili, altre immobilizzazioni). Nel caso in cui i ricavi dichiarati siano inferiori a quelli presuntivi, il soggetto è tenuto a dichiarare un reddito minimo determinato attraverso l'applicazione di specifiche percentuali sul valore delle predette voci patrimoniali. Considerando un fabbricato in concessione, se lo stesso è iscritto nella voce B.II.1 dello Stato patrimoniale, si applica la percentuale di operatività pari al 6% e una percentuale di redditività del 4,75%. Al contrario, se lo stesso fabbricato è iscritto nella voce B.II.4 come suggerito dall'OIC n.16, si applica la percentuale di operatività pari al 15% e una percentuale di redditività del 4,75%. Pertanto, sotto il profilo fiscale, è consigliabile iscrivere gli immobili in concessione, in relazione alla loro naturale categoria di appartenenza, anziché nella voce residuale B.II.4 consigliata dal documento OIC 16<sup>2</sup>.

### Procedura di ammortamento

Il costo di ciascun bene posseduto dall'impresa concessionaria, sia che rientri nella proprietà industriale sia che rientri nella proprietà in concessione, deve essere ripartito nel tempo in relazione alla stimata vita utile.

Tuttavia, per quanto riguarda i beni in concessione, è necessario considerare che questi dovranno essere devoluti gratuitamente al termine della concessione stessa.

**Pertanto, la stima delle quote di ammortamento dovrà tener conto:**

non solo delle caratteristiche economiche e tecniche del bene;

ma anche della stessa durata del periodo concessorio, posto che, al termine di tale periodo, l'utilità economica del bene si azzera.

Inoltre, tenendo conto che alla scadenza della concessione detti beni devono essere restituiti in perfetto stato di efficienza, è necessario prevedere le future spese per il ripristino della funzionalità degli stessi beni.

Sulla base di queste premesse, il trattamento contabile risulterà differente a seconda che i beni gratuitamente devolvibili abbiano una vita utile superiore, inferiore o uguale alla durata delle concessione.

<sup>2</sup> Laddove fosse comunque adottata la soluzione prescritta dall'OIC n. 16, è opportuno procedere ad una tempestiva verifica del test di operatività e, nel caso non fossero superati, presentare apposito interpello disapplicativo preventivo. Sul punto si veda G. P. Ranocchi, G. Valcarengi, "Così si evita l'intestazione di comodo" in Il Sole 24 Ore del 22 agosto 2011, pag. 3.

### ⇒ Ipotesi a: beni gratuitamente devolvibili con vita utile superiore alla concessione

Alcuni beni presentano una vita utile superiore alla durata della concessione (es. i fabbricati o altre opere fisse). In questo caso, la durata del piano di ammortamento che, secondo i dettami civilistici, tenga conto della residua possibilità di utilizzazione economica, deve per forza coincidere con la durata della concessione.

In sostanza si tratta di adottare il c.d. “*ammortamento finanziario*”, il quale consiste nel ripartire il costo sostenuto in quote costanti negli esercizi di durata del periodo concessorio.

Attraverso tale procedura, l'impresa concessionaria opera gli accantonamenti necessari per recuperare, entro il termine della concessione, l'investimento effettuato nella proprietà di concessione da devolvere gratuitamente. Tuttavia, oltre al recupero del costo iniziale, l'impresa concessionaria dovrà tener conto anche dei futuri oneri che dovrà sostenere per ripristinare la normale funzionalità del bene oggetto di concessione.

📌 Pertanto, oltre all'ammortamento finanziario, si dovrà procedere ad un ulteriore accantonamento in relazione ai futuri oneri di riparazione e manutenzione necessari per restituire i beni in condizioni di perfetta efficienza.

### Esempio 1

Si supponga che un'impresa concessionaria presenti i seguenti dati:

Durata concessione	10 anni
Costo beni in concessione	€ 1000
Costo manutenzione	€ 200
Vita utile beni	12 anni

In questo caso, poiché la vita utile è superiore alla durata della concessione, il costo dei beni è ripartito in quote costanti lungo il periodo di durata della concessione. Inoltre, per lo stesso periodo di tempo dovranno essere stanziati a Conto economico appositi accantonamenti annuali in relazione alle future spese di manutenzione da sostenere.

Le scritture da effettuare sono le seguenti:

Amm.to finanziario beni grat. devolvibili	a	Fondo amm.to finanziario beni grat. devolvibili	€100	€100
Accantonamento fondo manutenz. Beni grat. devolvibili		Fondo manutenz. Beni grat. devolvibili	€20	€20

Al momento del sostenimento dei costi per le spese di manutenzione, si effettuerà la seguente scrittura:

Diversi	a Fornitore X		€220
Fondo manutenz. Beni grat. devolvibili		€200	
Iva ns. credito		€20	

Nel caso in cui l'ammontare del fondo risultasse esuberante rispetto alle spese sostenute, si determina una sopravvenienza attiva da iscrivere a Conto economico.

### ⇒ Ipotesi b: beni gratuitamente devolvibili con vita utile inferiore alla concessione

Nell'ipotesi in cui i beni in concessione presentino una vita utile inferiore alla durata della concessione, la procedura di ammortamento finanziario non consente di recuperare il costo dell'investimento durante la sua vita utile.

Pertanto, in questo caso, la procedura di ammortamento più corretta è quella ordinaria, cioè la ripartizione del costo del bene in relazione alla sua vita utile.

Peraltro, durante la concessione potrebbe sussistere la necessità di sostituire il bene una o più volte, al fine di permettere al concessionario di proseguire la propria attività. Si ipotizzi, a titolo esemplificativo, una concessione della durata di 10 anni e la vita utile del bene pari a 8 anni. Al termine dell'ottavo anno, l'impresa si troverà a dover sostituire il bene acquistato inizialmente. Il nuovo bene, tuttavia, verrà utilizzato solo per 2 anni, al termine dei quali dovrà essere restituito all'ente concedente senza che sia completamente ammortizzato. Il costo residuo del bene allo scadere del periodo concessorio costituisce la c.d. "perdita di devoluzione", la quale dovrà essere stimata sin dall'inizio della concessione e imputata per quote costanti al Conto economico alla voce B.13., in contropartita di un fondo per rischi e oneri, classe B.III del passivo patrimoniale.

Infine, si dovrà procedere all'eventuale accantonamento delle spese di manutenzione necessarie a ripristinare la funzionalità del bene.

## Esempio 2

Si supponga che un'impresa concessionaria presenti i seguenti dati:

Durata concessione	10 anni
Costo beni in concessione	€ 1000
Vita utile beni	8 anni

Procedendo con l'ammortamento ordinario in base alla vita utile, alla fine dell'ottavo anno il bene risulterà completamente ammortizzato e sarà necessario acquistarne uno nuovo per la prosecuzione dell'attività. Il nuovo bene verrà ammortizzato solo per due esercizi e ciò determinerà una perdita di devoluzione pari alle quote di ammortamento residue (€ 750).

Per fronteggiare tale perdita è necessario operare accantonamenti annuali costanti per tutto il periodo di durata della concessione ( $€ 750/10 = € 75$ ).

All'atto della devoluzione all'ente concedente, il bene non necessita di interventi di manutenzione.

Le scritture contabili di assestamento dal primo all'ottavo anno saranno le seguenti:

Amm.to finanziario beni grat. devolvibili	a Fondo amm.to beni grat. devolvibili	€125	€125
Accantonamento fondo perdite di devoluzione	Fondo perdite di devoluzione	€75	€75

All'inizio del nono anno si procederà alla dismissione del bene e all'acquisto di un altro con le medesime caratteristiche (si ipotizza un prezzo d'acquisto invariato).

Fondo amm.to beni grat. devolvibili	a Beni grat. devol.		€ 1000
Diversi	a Fornitore X		€1.200
Beni grat. devolvibili		€1.000	
Iva ns credito		€200	

Le scritture di assestamento dal nono anno fino al termine della concessione saranno le seguenti:

Amm.to beni grat. devolvibili	a Fondo amm.to beni grat. devolvibili	€125	€125
Accantonamento fondo perdite di devoluzione	Fondo perdite di devoluzione	€75	€75

Al momento della devoluzione del bene gratuitamente devolvibile all'ente concedente, la scrittura contabile è la seguente:

Diversi	a beni grat. devolvibili		€1.000
Fondo amm.to beni grat. devolvibili		€250	
Fondo perdite di devoluzione		€750	

### ⇒ Ipotesi c: beni gratuitamente devolvibili con vita utile uguale alla concessione

In questa ipotesi, al termine della concessione, il bene gratuitamente devolvibile non presenta più possibilità di utilizzo in quanto si è esaurita la vita utile. Per tale motivo, l'impresa concessionaria dovrà procedere:

- ➔ all'ammortamento ordinario del bene al fine di ripartire il costo dell'investimento iniziale lungo la durata della concessione (che coincide con la vita utile del bene);
- ➔ all'accantonamento ad apposito fondo oneri delle spese necessarie per la sostituzione del bene da devolvere all'ente concedente.

### **Esempio 3**

Si supponga che un'impresa concessionaria presenti i seguenti dati:

Durata concessione	10 anni
Costo beni in concessione	€ 1000
Vita utile beni	10 anni

Le scritture di assestamento per tutta la durata della concessione saranno le seguenti (supponendo per semplicità un prezzo di riacquisto del bene invariato):

Amm.to beni grat. devolvibili	a Fondo amm.to beni grat. devolvibili	€100	€100
Accantonamento fondo ripristino beni grat. devolvibili	Fondo ripristino beni grat. devolvibili	€100	€100

Al termine della vita utile si procederà alla dismissione del bene, all'acquisto del nuovo bene e alla devoluzione dello stesso. Le scritture contabili sono le seguenti:

Fondo amm.to beni grat. devolvibili	a beni grat. devolvibili	€ 1000	€ 1000
Diversi	a Fornitore X		€1.200
Fondo ripristino beni grat. devolvibili		€1.000	
Iva ns credito		€200	

### **Disciplina fiscale**

#### ⇒ Ammortamento

Ai fini fiscali, l'art.104 del Tuir consente alle imprese concessionarie di scegliere liberamente il criterio che ritengono più conveniente tra l'ammortamento tecnico di cui agli artt. 102 e 103 del Tuir e l'ammortamento finanziario disciplinato dallo stesso art.104 del Tuir<sup>3</sup>.

La quota di ammortamento finanziario si ottiene dividendo il costo dei beni in concessione, al netto degli eventuali contributi del concedente, per il numero degli anni di durata della concessione. Si considerano anni interi anche le frazioni di anno.

<sup>3</sup> È da ritenere che tale alternativa sia consentita anche per singolo bene o per categorie omogenee.

Nel caso in cui la durata della concessione sia modificata, la quota deducibile di ammortamento finanziario dovrà essere proporzionalmente ridotta o aumentata. Se la modifica riguarda il costo dei beni, a causa di sostituzione a costi superiori o inferiori, di ampliamenti, di ammodernamenti o trasformazioni, di perdite e di ogni altra causa, la quota di ammortamento finanziario deducibile è aumentata o diminuita, con decorrenza dall'esercizio in cui si è verificato l'incremento o il decremento, in misura pari al relativo ammontare diviso per gli anni residui di durata della concessione. In sintesi, la quota annua di ammortamento finanziario può essere espressa dalla seguente equazione:

$$\text{Quota annua} = \frac{(\text{costo storico del bene} + \text{costi incrementativi}) - \text{contributi concedente}}{\text{Numero anni durata della concessione}}$$

#### ⇒ Spese di ripristino

L'articolo 107, comma 2 del Tuir disciplina il regime di deducibilità degli accantonamenti annuali effettuati dalle imprese concessionarie a fronte delle future spese di ripristino o di sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili.

In particolare, è previsto che le imprese concessionarie e le loro sub concessionarie della costruzione e dell'esercizio di opere pubbliche da devolversi gratuitamente, possono dedurre, a titolo di spese di ripristino o di sostituzione e di spese di manutenzione, riparazione, trasformazione ed ammodernamento dei beni gratuitamente devolvibili un ammontare pari, in ciascun esercizio, al 5% del costo del singolo bene<sup>4</sup>.

Come vedremo meglio successivamente, a seguito delle modifiche introdotte dal D.L. n.98 del 6 luglio 2011, convertito con modifiche dalla L. n.111 del 15 luglio 2011, per le concessionarie di autostrade e trafori, la percentuale di deducibilità dell'accantonamento annuo al fondo spese di ripristino è stata fissata nella misura dell'1%.

La [R.M. n.5/E del 5 gennaio 2011](#) ha chiarito alcuni aspetti di notevole importanza.

- ➔ In primo luogo, nella determinazione dell'importo dell'accantonamento, la base di calcolo comprende sia i beni costruiti dal concedente sia quelli costruiti dal concessionario, in quanto l'obbligo di devoluzione in condizione di perfetta efficienza riguarda entrambe le tipologie di beni.
- ➔ In secondo luogo, il costo dei beni, sui quali applicare la percentuale di accantonamento, deve essere assunto al lordo di eventuali contributi erogati dal concedente (al contrario di quanto previsto per gli ammortamenti in cui il costo deve essere assunto al netto dei contributi erogati).

L'accantonamento in esame non è più deducibile quando il totale degli accantonamenti ha raggiunto l'ammontare complessivo delle spese sostenute negli ultimi due esercizi per il medesimo bene. Per ultimi due esercizi dovrebbe intendersi l'esercizio in corso e quello precedente.

Nel caso in cui le spese sostenute in un determinato esercizio siano superiori all'ammontare degli accantonamenti dedotti, l'eccedenza è deducibile in 6 quote costanti, ossia nell'esercizio in cui si verifica l'eccedenza e nei 5 successivi.

Un esempio aiuterà a chiarire i concetti finora esposti.

<sup>4</sup> Fino al periodo d'imposta 2007 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con quello solare, gli accantonamenti in questione potevano essere dedotti anche in via extracontabile, indicando nel quadro EC del modello UNICO la differenza tra quanto portato in deduzione e l'importo stanziato a Conto economico. Tale possibilità è venuta meno a partire dall'esercizio 2008 (per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con quello solare).

## Esempio 4

Un'impresa concessionaria acquista nel 2010 un bene per € 1.000 da devolvere gratuitamente al termine della concessione. Nel medesimo esercizio, l'impresa provvede ad accantonare ad un fondo spese di ripristino un importo pari al 5% del costo del bene, cioè € 50. Tale accantonamento è completamente deducibile in quanto rispetta il limite di deducibilità previsto dall'art. 107 del Tuir.

Nell'esercizio 2011, le spese di manutenzione sostenute sono pari a € 62, di cui € 50 costituiscono l'utilizzo del fondo precedentemente accantonato, mentre le restanti € 12 costituiscono un costo di esercizio. Nella dichiarazione dei redditi dell'esercizio 2011, dovrà essere effettuata una variazione in aumento per tale eccedenza, cioè € 12, e una variazione in diminuzione, da riportare anche nei successivi 5 esercizi, pari 1/6 cioè € 2<sup>5</sup>.

Anno	Acc.to 5%	Spese effettive	Fondo	Manutenzioni eccedenti	Quota deducibile
2010	50	0	50	0	50
2011	0	62	-50	12	2

L'ammontare degli accantonamenti dedotti eventualmente non utilizzato, concorrerà a formare il reddito nell'esercizio in cui avviene la devoluzione del bene tramite l'imputazione a Conto economico di una sopravvenienza attiva fiscalmente rilevante<sup>6</sup>. In pratica la deduzione dell'accantonamento in ciascun anno è provvisoria e diviene definitiva solo se le spese accantonate sono effettivamente sostenute.

### ⇒ Perdita di devoluzione

Come precedentemente esposto, la perdita di devoluzione deriva dalla restituzione del cespite all'ente concedente prima che sia terminato il suo processo d'ammortamento. Tale perdita deve essere ripartita in ciascun esercizio della durata della concessione tramite opportuni accantonamenti.

Da un punto di vista fiscale, tali accantonamenti risultano ineducibili in quanto non esplicitamente previsti dall'art. 107 del Tuir.

In pratica, come chiarito dalla [R.M. n.301/E/07](#), se fosse ammessa in deduzione la quota annuale della perdita di devoluzione si determinerebbe una quota di ammortamento deducibile superiore a quanto previsto dall'art.104 del Tuir, il quale prevede l'alternativa tra la deducibilità dell'ammortamento tecnico, sulla base dei coefficienti ministeriali di cui all'art. 102 del Tuir, o dell'ammortamento finanziario<sup>7</sup>.

Tali accantonamenti ripresi a tassazione saranno comunque deducibili nell'esercizio di restituzione del bene ai sensi dell'art.109, co.4, lett. a) del Tuir.

## Novità Manovra Estiva

Il D.L. n. 98 del 6 luglio 2011, convertito con modifiche dalla L. n. 111 del 15 luglio 2011, ha introdotto alcune novità che interessano, in particolar modo, le imprese concessionarie di autostrade e trafori.

La stesura iniziale del decreto legge prevedeva, in realtà, una misura più restrittiva di quella poi successivamente approvata con la conversione in legge.

<sup>5</sup> L'esempio, opportunamente adattato, è tratto da P. Meneghetti, "Manutenzione: calcolo al netto dei contributi" in Il Sole 24 Ore del 22 agosto 2011, pag. 3.

<sup>6</sup> Tuttavia, nel caso di fondo "tassato", cioè costituito a fronte di fondi fiscalmente non dedotti, una sua eventuale esuberanza produce una sopravvenienza attiva fiscalmente irrilevante, da "sterilizzare" mediante opportuna variazione in diminuzione in Unico.

<sup>7</sup> Si ricorda che la perdita di devoluzione si genera solo quando viene utilizzato l'ammortamento tecnico anziché quello finanziario.

Infatti, era prevista una modifica dell'art. 104 del Tuir con la possibilità di dedurre solo quote annue di ammortamento finanziario per un importo non superiore all'1% del costo del bene.

Con l'approvazione definitiva del decreto legge, si è tornati alla formulazione originaria dell'art.104 del Tuir. Lo stralcio della modifica, tuttavia, è stato controbilanciato dall'introduzione delle seguenti novità:

per le imprese concessionarie di costruzione e gestione di autostrade e trafori



la percentuale di deducibilità dell'accantonamento ai fondi di ripristino, previsto dall'art.107 del Tuir, è stata ridotta all'1%;

per le altre imprese concessionarie (cioè quelle non aventi come attività la costruzione e gestione di autostrade e trafori)



è stato previsto un incremento dell'Irap dal 3,9% al 4,2%.

**EUROCONFERENCE**  
EDITORE



## E-BOOK

# IL NUOVO REGIME FISCALE DELLE PERDITE D'IMPRESA

**A CURA DI:**  
Centro Studi Tributarî

**EDIZIONE:**  
Settembre 2011

**PREZZO:**  
**€ 12,50 + IVA 21%**

VISUALIZZA L'INDICE

ACQUISTA IL TESTO SUL SITO

Tutti i prodotti editoriali sono acquistabili direttamente con **carta di credito**





Gruppo  
**EUROCONFERENCE**<sup>®</sup>  
costruiamo competenze