

RISOLUZIONE N. 5/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 5 gennaio 2011

OGGETTO: Consulenza Giuridica - Rapporto di concessione – Beni realizzati dalla società concedente e beni realizzati dalla società concessionaria – Trattamento fiscale delle relative spese di manutenzione - Articolo 107, comma 2, TUIR

QUESITO

La “Associazione ALFA” (di seguito, “l’Associazione”) ha chiesto chiarimenti in merito all’applicazione della disciplina di cui all’articolo 107, comma 2, del TUIR (approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917) nell’ipotesi di società concessionaria che redige il bilancio in base ai principi contabili nazionali.

La fattispecie, in particolare, riguarda una associata (di seguito “Concessionario”) che ha stipulato una convenzione con la BETA S.p.A. (di seguito “Concedente”) “avente ad oggetto la progettazione, la costruzione e la gestione di un collegamento autostradale (...) articolato in diversi lotti non aventi autonomia funzionale, alcuni dei quali sono stati già realizzati dal concedente”, mentre altri dovranno essere progettati e realizzati dal concessionario.

La convenzione “prevede che il concessionario, alla scadenza del rapporto di concessione, debba devolvere gratuitamente al concedente il collegamento autostradale in ottimo stato di conservazione; il concessionario, pertanto, attesa l’unitarietà del bene oggetto della concessione, dovrà eseguire i lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria necessari a tal fine, tanto sui lotti realizzati

da esso, tanto su quelli già costruiti dal concedente e ad esso affidati in gestione.

Il concessionario deve altresì realizzare un'ulteriore corsia relativa all'intero collegamento autostradale e, pertanto, dovrà apportare modifiche di rilievo anche ai lotti già costruiti dal concedente”.

In tale contesto, l'Associazione chiede chiarimenti in merito al trattamento fiscale delle spese di manutenzione che il concessionario deve sostenere in relazione sia ai beni dallo stesso costruiti che a quelli realizzati dal concedente e successivamente completati dal concessionario stesso, secondo quanto previsto dalla concessione e, dunque, se sia possibile applicare l'articolo 107, comma 2, del TUIR che, con riferimento ai beni gratuitamente devolvibili, disciplina la deducibilità delle relative spese di manutenzione, ordinaria e straordinaria, “assumendo come parametro di riferimento l'intero costo dei beni oggetto di manutenzione”.

SOLUZIONE PROSPETTATA

L'Associazione ritiene che nel caso di specie “per ragioni di ordine sistematico, dovrebbe essere garantito un trattamento fiscale omogeneo delle spese di manutenzione a carico del concessionario e, quindi, un identico regime di deducibilità, sia quando quest'ultimo realizzi integralmente il bene da devolvere gratuitamente, sia quando il bene in questione sia realizzato parzialmente dal concedente”.

Sotto il profilo contabile, “i costi relativi alla quota parte dei beni già realizzata dal concedente dovrebbero essere iscritti”, secondo l'Associazione, “nell'attivo dello stato patrimoniale del concessionario unitamente alle successive quote realizzate a cura di quest'ultimo”. In tale ipotesi, infatti, la “soluzione contabile più aderente ai principi contabili nazionali”, sembra essere “quella di rilevare tutti i lotti quali beni gratuitamente devolvibili nella voce B.II.4. “*Altri beni*” dell'attivo dello stato patrimoniale, con contestuale iscrizione, per quanto concerne i lotti realizzati dal concedente, di un fondo rettificativo di pari importo.

In tal modo, lo stato patrimoniale risulta incrementato del solo valore (*rectius*: del solo costo) dei lotti realizzati dal concessionario in quanto i lotti realizzati dal concedente, pur essendo iscritti in bilancio, sono neutralizzati mediante il citato fondo rettificativo e non vengono perciò ad influenzare l'entità del patrimonio aziendale".

Un'impostazione contabile alternativa, secondo l'Associazione, potrebbe essere quella di iscrivere quali beni gratuitamente devolvibili, nella predetta voce B.II.4, "soltanto i lotti costruiti dal concessionario, limitandosi a rilevare i lotti di proprietà del concedente nei conti d'ordine quali beni di terzi". Questa alternativa, tuttavia, "non appare preferibile sul piano contabile in quanto comporta, a rigore, l'obbligo di distinguere i costi di manutenzione (ordinaria e straordinaria) riferibili all'una o all'altra categoria di beni mediante un'attività di gestione dei vari contratti di manutenzione particolarmente complessa e per molti versi, (...), non rispondente alla natura ed alle modalità di esecuzione degli impegni contrattuali assunti dal concessionario".

Sul piano civilistico, secondo l'Associazione, "occorre tener conto del fatto che il rapporto di concessione ha ad oggetto tutti i lotti di cui si compone il collegamento autostradale" sul quale la società concessionaria svolgerà la sua attività d'impresa. "In relazione ad esso", infatti, il concessionario assume l'impegno verso il concedente ad un *facere* che consiste "non solo nella costruzione e nel completamento del bene oggetto della concessione, ma anche nella sua gestione a finalità produttive e nel suo mantenimento in perfetta efficienza ai fini della sua devoluzione gratuita". In particolare, il concessionario si impegna in un'obbligazione di valore, quale quella di mantenere il bene oggetto della concessione "in perfetto stato di funzionamento" e di devolverlo in questo stato al concedente alla conclusione della concessione, analoga alla posizione assunta dall'affittuario nell'ipotesi dell'affitto d'azienda, rispetto al patrimonio aziendale e che "lo pongono in una posizione, al contempo, di dominio sui beni analoga a quella del proprietario degli stessi".

In ragione di ciò, l'Associazione ritiene che “il concessionario assuma una posizione omogenea ed unitaria in relazione a tutti i lotti sia per quanto concerne i poteri gestori sia, soprattutto, per i doveri di manutenzione, di conservazione in perfetto stato di efficienza dei beni e di realizzazione delle opere additive di miglioramento”. “È indubbio, infatti, che sotto questo aspetto (...) il concessionario assume obblighi di *facere*, in termini di manutenzione, conservazione e miglioramento dei beni in concessione perfettamente omogenei ed unitari in relazione a tutti i lotti (sia quelli costruiti da lui medesimo che quelli realizzati dal concedente) così come unitaria ed indistinta è la responsabilità che su di lui ricade, (...), per il perimento o il deterioramento dei lotti in questione”.

Ancora sull'iscrizione in bilancio in modo omogeneo dei lotti in parola, l'Associazione evidenzia “l'analogia della fattispecie in esame con quella in cui i beni in concessione sono costruiti dal concessionario con contributo parziale o integrale dell'ente concedente. (...). In entrambi i casi, infatti, l'impresa concessionaria in base ai principi contabili nazionali dovrà registrare nell'attivo del bilancio il bene acquisito in concessione sulla base del costo al lordo del contributo del concedente (anche se tale contributo copra l'intero ammontare dell'investimento) e al passivo l'ammontare del contributo ricevuto dall'ente concedente”. Appare evidente nel caso di specie che “il lotto costruito dal concedente e affidato al concessionario è un'ipotesi non facilmente distinguibile da quella di un contributo in natura attribuito dal concedente al concessionario, concretizzantesi, appunto, nell'affidamento del lotto già realizzato dallo stesso concedente”.

Per completezza l'Associazione osserva che “la contabilizzazione di tutti i lotti nel bilancio dell'impresa concessionaria non contrasta con le disposizioni del TUIR” in quanto, sebbene dal tenore letterale l'articolo 107, comma 2, del TUIR sembra doversi escludere dal *plafond* di deducibilità il “costo sostenuto dal concedente per i lotti da esso realizzati”, tuttavia, la medesima disposizione fa “riferimento al costo dei beni oggetto della concessione, a prescindere dal soggetto che tale costo ha sostenuto”; ciò in quanto “il concessionario in ogni

caso deve sostenere le spese di ripristino, di sostituzione e di manutenzione dei beni gratuitamente devolvibili a prescindere da chi abbia sostenuto il costo per la loro realizzazione”.

Infine, a parere dell'Associazione, la rilevazione distinta dei lotti realizzati dal concedente e di quelli costruiti dal concessionario comporta delle difficoltà operative circa la corretta individuazione della quota parte di spese di manutenzione riferibili all'una e all'altra categoria di lotti, posto che generalmente dette “spese sono oggetto di appalti unitari (...) affidati ad imprese terze”.

Alla luce di tali considerazioni, pertanto, sotto il profilo fiscale, l'Associazione ritiene che “le spese di manutenzione tanto sui lotti costruiti dal concedente e affidati dal concessionario, quanto sui lotti costruiti direttamente dal concessionario, meritino di avere un omogeneo trattamento fiscale e che, a tal fine (...) possa applicarsi unitamente il regime dell'articolo 107, comma 2 del TUIR, il quale riconosce per tali spese lo stanziamento di accantonamenti nel limite del 5 per cento del costo dei beni. In quest'ottica, dunque, dovrebbe assumersi, come *plafond* di riferimento di tali accantonamenti, il costo di bilancio di tutti i lotti oggetto di manutenzione, tanto, cioè, quelli realizzati dal concessionario, quanto quelli costruiti dal concedente ed affidati al concessionario stesso”.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Fermo restando che non rientra tra le competenze della scrivente operare valutazioni in merito alla corretta modalità di contabilizzazione dell'operazione rappresentata dall'interpellante, si rileva come l'articolo 107, comma 2, del TUIR dispone che “*per le imprese concessionarie della costruzione e dell'esercizio di opere pubbliche (...) sono deducibili gli accantonamenti a fronte delle spese di ripristino o di sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili allo scadere della concessione e delle altre spese di cui al comma 6 dell'articolo 102*”.

In base a tale disposizione, le imprese affidatarie in concessione della costruzione e dell'esercizio di opere pubbliche possono dedurre, nei limiti e alle condizioni ivi previste, gli accantonamenti stanziati in bilancio *“a fronte delle spese di ripristino o di sostituzione”* dei beni gratuitamente devolvibili alla scadenza della concessione e, per effetto del rinvio al comma 6 dell'articolo 102 del TUIR, le spese di manutenzione, riparazione ammodernamento e trasformazione sostenute sui medesimi beni. Detta *“deduzione è ammessa, per ciascun bene, nel limite massimo del cinque per cento del costo e non è più ammessa quando il fondo ha raggiunto l'ammontare complessivo delle spese relative al bene medesimo sostenute negli ultimi due esercizi”*.

Il predetto articolo 107 comma 2 contiene una disciplina a carattere speciale che trova applicazione:

- sotto il profilo soggettivo, esclusivamente alle imprese concessionarie (e loro subconcessionarie) di costruzione e gestione di opere pubbliche che alla scadenza della concessione verranno retrocesse gratuitamente al concedente e,
- sotto il profilo oggettivo, limitatamente alle spese necessarie al mantenimento delle perfette condizioni di funzionamento dei medesimi beni a fronte delle quali il concessionario iscrive un apposito fondo (cd. fondo manutenzione e ripristino dei beni gratuitamente devolvibili secondo quanto previsto dall'OIC n. 19) e alle altre spese di manutenzione, ordinaria e straordinaria, sostenute sui medesimi beni per le quali non trova applicazione la disciplina ordinariamente prevista dall'articolo 102, comma 6 del TUIR.

Con riferimento alla fattispecie in esame, tenuto conto delle caratteristiche della concessione secondo quanto rappresentato nell'istanza, si rileva che, ai fini della applicazione del regime di deducibilità previsto dal citato comma 2 dell'articolo 107 del TUIR, occorre far riferimento a tutti beni oggetto dell'attività di concessione che alla scadenza verranno devoluti al concedente.

In base a quanto specificato nell'istanza, infatti, oggetto del rapporto di concessione e, quindi, di devoluzione gratuita, è l'intero "collegamento autostradale", il quale si compone di diversi lotti non aventi autonomia funzionale, alcuni dei quali sono stati realizzati dal concedente mentre altri dovranno essere progettati e realizzati dal concessionario.

Poiché alla scadenza del rapporto di concessione il concessionario deve restituire gratuitamente al concedente l'intero collegamento autostradale in ottimo stato di conservazione e funzionamento (nonché di realizzazione delle opere incrementative), inevitabilmente, gli interventi di manutenzione, conservazione e miglioramento necessari a tal fine devono essere eseguiti in modo omogeneo ed indistinto in relazione a tutti i lotti (sia quelli dallo stesso costruiti che quelli realizzati dal concedente e da esso affidati in gestione) costituenti il predetto collegamento autostradale.

Pertanto, atteso che, come rilevato dall'istante, il concessionario assume "una posizione omogenea ed unitaria in relazione a tutti i lotti" in concessione, sia quelli realizzati dal concedente e dati in uso al concessionario che quelli costruiti e successivamente devoluti al concedente, si ritiene che le relative spese di manutenzione, ordinarie e straordinarie, sono deducibili ai sensi del citato articolo 107, comma 2, del TUIR. A tal fine l'importo deducibile si determina considerando in maniera unitaria sia il valore dei lotti autostradali già realizzati che quello dei lotti da realizzare, in quanto costituiscono nel loro insieme i "*beni gratuitamente devolvibili*" a cui la norma fa riferimento.

In altri termini ai fini della deducibilità degli accantonamenti di cui al predetto articolo 107, comma 2, il parametro di riferimento è il costo del bene gratuitamente devolvibile, anche se non interamente sostenuto dal concessionario.

Al riguardo va considerato che l'articolo 107, comma 2, non prevede, diversamente dall'articolo 104, comma 2, che disciplina l'ammortamento finanziario, la necessità di considerare il costo dei predetti beni al netto "*degli eventuali contributi del concedente, (...)*" ai quali possono essere

sostanzialmente equiparati i beni realizzati dal concedente e dati in uso al concessionario.

La apparente discrasia è giustificata dalla diversa *ratio* delle due disposizioni in quanto:

- l'articolo 104 disciplinando la deducibilità degli ammortamenti non può che correlarla al costo effettivamente sostenuto;
- l'articolo 107 parametrizza il limite di deducibilità di costi sostenuti per la manutenzione dei beni gratuitamente devolvibili al loro valore complessivo in quanto le spese di manutenzione debbono essere sostenute per l'intera opera che verrà successivamente devoluta, a prescindere dalla circostanza che parte di essa sia stata realizzata dal concedente o finanziata con contributi dello stesso.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.

IL DIRETTORE CENTRALE