

LA NUOVA DISCIPLINA DEI BENI IN CONCESSIONE

**Tavole sinottiche a cura di
Giulio Andreani**

Professore di diritto tributario
alla Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze di Roma
Dottore commercialista

25 ottobre 2011

La nuova disciplina dei beni in concessione

L'art. 104 del TUIR regola l'ammortamento finanziario dei beni acquisiti o costruiti da un'impresa in regime di concessione amministrativa, destinati ad essere trasferiti gratuitamente all'Amministrazione concedente al momento della scadenza della stessa concessione, nell'assunto che l'impresa eserciti funzioni (in virtù delle quali acquista o costruisce il bene) aventi titolo in un atto (amministrativo) che devolve al concessionario poteri e funzioni, la cui competenza spetta, istituzionalmente, al soggetto concedente.

La norma succitata dispone l'alternatività del cd. ammortamento finanziario (a quote costanti o differenziate), rispetto a quello ordinario disciplinato dagli artt. 102 e 103 (ammortamento di beni materiali ed immateriali).

La nuova disciplina dei beni in concessione

L'art. 104 distingue due tipologie di ammortamento finanziario:

- ammortamento per “*quote costanti*”
- ammortamento per “*quote differenziate*”.

Il primo è regolato dall'art. 104, comma 2, il quale prevede che la quota di ammortamento deducibile è quantificata suddividendo il costo di acquisto o costruzione del bene, al netto dei contributi ricevuti dal concedente, per il numero di anni della concessione amministrativa.

Il secondo tipo di ammortamento finanziario è applicabile solo alle imprese concessionarie per la costruzione e l'esercizio di opere pubbliche, da determinarsi nei singoli casi con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, in rapporto proporzionale alle quote previste nel piano economico finanziario della concessione, includendo nel costo ammortizzabile gli interessi passivi, anche in deroga alle disposizioni del comma 1 dell'art. 110, su apposita istanza dell'impresa interessata.

La nuova disciplina dei beni in concessione

La disciplina è completata dall'art. 107, comma 2, a norma del quale, anteriormente alle modifiche apportate dalla Manovra bis, per le imprese concessionarie della costruzione e dell'esercizio di opere pubbliche e le imprese subconcessionarie di queste 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'art. 102 (si tratta delle spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione).

La deduzione è ammessa, per ciascun bene, nel limite massimo del 5% 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. Se le spese sostenute in un esercizio sono superiori all'ammontare del fondo, l'eccedenza è deducibile in quote costanti nell'esercizio stesso e nei cinque successivi. L'ammontare degli accantonamenti non utilizzati concorre a formare il reddito dell'esercizio in cui avviene la devoluzione.

La nuova disciplina dei beni in concessione

La disciplina in commento è stata parzialmente modificata con il D.L. n. 98/2011, attraverso la modifica dell'art. 107, comma 2, del Tuir, prevedendosi che per le imprese concessionarie di costruzione e gestione di autostrade e trafori la percentuale di deduzione degli accantonamenti è pari all'1% (anziché al 5%).

La modifica normativa, dunque, introduce un regime speciale più rigoroso, quanto all'ammontare della deduzione (data la riduzione all'1% dell'aliquota rilevante per la quantificazione del valore del fondo deducibile), per l'accantonamento delle spese di cui trattasi, con riferimento alle sole imprese concessionarie cui è demandata la costruzione e gestione di autostrade e trafori.

La nuova disciplina dei beni in concessione

Rimangono invece operanti, anche per tali categorie di contribuenti, le disposizioni sul limite massimo di deducibilità del fondo (e, dunque, il riferimento all'ammontare complessivo delle spese sostenute nei due esercizi precedenti) nonché sulla deducibilità in quote costanti dell'eccedenza, nei periodi d'imposta successivi (non oltre il quinto) a quello in cui è stato superato il predetto limite.

Per effetto della modifica in commento, le imprese concessionarie in esame si troveranno a sostenere spese di manutenzione, ripristino, etc., in corso d'esercizio, per un ammontare superiore a quello deducibile, con differimento della rilevazione fiscale dei medesimi costi nei termini cui si è accennato.

La nuova disciplina dei beni in concessione

L'art. 23, comma 11, del D.L. n. 98/2011 stabilisce che le nuove disposizioni operano anche per il periodo d'imposta 2011 e, dunque, pure in relazione agli accantonamenti in corso, effettuati sulla base della previgente regolamentazione ed alla cui luce le imprese concessionarie hanno evidentemente elaborato i propri programmi imprenditoriali.

Detta disposizione potrebbe allora urtare con il principio del legittimo affidamento nella stabilità della normativa tributaria, esponendola dunque, sotto tale versante, a possibile censura di costituzionalità.