

Risposta n. 26

OGGETTO: Interpello ex articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212 - Applicazione dell'articolo 107, comma 2, TUIR, alle spese di manutenzione e riparazione sostenute dalle imprese concessionarie della costruzione e dell'esercizio di opere pubbliche in vigenza del regime di proroga della concessione

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

Con istanza di interpello la società Alfa aveva chiesto chiarimenti circa il trattamento fiscale delle spese di ripristino, sostituzione e manutenzione dei beni gratuitamente devolvibili sostenute successivamente alla scadenza della convenzione sottoscritta con l'ANAS S.p.A. avente ad oggetto la concessione della progettazione, costruzione e gestione del tratto autostradale.

Dal punto di vista contabile, la società aveva fatto presente di aver adottato, a decorrere dal giorno successivo alla data di scadenza della concessione, il seguente comportamento:

- aveva interrotto l'accantonamento al Fondo oneri futuri denominato "Fondo spese di ripristino o sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili" (di seguito "Fondo");
- aveva utilizzato tale Fondo fino a concorrenza delle spese di ripristino e manutenzione sostenute fino alla data di scadenza della concessione, fino al suo azzeramento;
- aveva imputato a conto economico, tra le spese di esercizio, le Spese di Manutenzione sostenute a partire dal giorno successivo alla data di

scadenza della concessione.

Al riguardo, la scrivente, con parere del ..., aveva ritenuto che nella fattispecie in esame non fossero venuti meno i presupposti per l'applicazione dell'articolo 107, comma 2, del TUIR.

Ciò premesso, con l'istanza di interpello in esame la società istante chiede chiarimenti sulla effettiva portata della soluzione prospettata dalla scrivente e, in particolare, sulle concrete modalità di applicazione dell'articolo 107, comma 2, del TUIR in vigore del regime di *prorogatio* della concessione.

Inoltre, intende conoscere il corretto trattamento da riservare alle spese di ripristino e manutenzione eventualmente sostenute allo scadere del periodo di ventiquattro mesi, previsto dall'articolo 5 della convenzione (al termine del quale la gestione provvisoria dovrebbe concludersi per subentro nella concessione da parte del concedente), e fino alla data di effettiva devoluzione del corpo autostradale al concedente.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ferma restando la deducibilità delle spese di ripristino e manutenzione dei beni gratuitamente devolvibili in vigore del regime di "proroga di fatto" della Convenzione, e considerato che nella risposta al primo interpello è stato individuato, quale orizzonte temporale definito del suddetto "regime provvisorio", il periodo di ventiquattro mesi successivi alla scadenza della concessione, la società ritiene che l'articolo 107, comma 2, del TUIR *«possa trovare applicazione, nel caso di specie, equiparando le Spese di Manutenzione sostenute in tale "orizzonte temporale" all'accantonamento al fondo di ripristino»*.

Secondo l'istante, infatti, l'articolo 107, comma 2, del TUIR non disciplinerebbe semplicemente il regime fiscale delle spese di ripristino e di manutenzione, bensì di una determinata posta contabile, vale a dire

l'accantonamento al fondo operato a fronte di tali spese. Pertanto, nei casi in cui tale posta contabile - come sostenuto nell'interpello - non può più essere indicata in bilancio per mancanza dei presupposti contabili, l'applicazione della norma deve avvenire superando il "*nomen iuris*" della posta contabile concretamente indicata nel conto economico, attribuendo alla stessa il regime "figurativo" proprio dell'accantonamento ad un fondo di ripristino.

Detta impostazione implicherebbe che le spese di manutenzione sostenute nei ventiquattro mesi successivi alla scadenza della Convenzione sarebbero deducibili secondo le regole e con i limiti previsti dal comma 2 dell'articolo 107 del TUIR, come se fossero quote di accantonamento ad un fondo.

In sostanza, verrebbe dedotta come "posta figurativa" non presente in bilancio ("accantonamento al fondo"), una "posta effettiva" (le "spese di manutenzione"), regolarmente e correttamente contabilizzata.

In tale prospettiva, come sottolineato dall'istante, una volta terminato il periodo di ventiquattro mesi di durata del regime di "proroga di fatto" della Convenzione, le spese di manutenzione eventualmente sostenute da quel momento e fino alla data di effettiva devoluzione del corpo autostradale dovrebbero essere considerate integralmente deducibili, e ciò proprio in quanto "*sostenute in assenza di un orizzonte temporale sufficientemente definito*".

Nel caso di specie, inoltre, il criterio della "*previa imputazione a conto economico*", di cui all'articolo 109 del TUIR risulterebbe comunque integrato, se non dal punto di vista formale, quantomeno in un'ottica sostanziale, pur in assenza in bilancio di un accantonamento al fondo, attribuendo rilievo al fatto che la Società ha regolarmente indicato nel conto economico le Spese di Manutenzione sostenute.

In altri termini, secondo la società istante, in vigore del regime di "proroga di fatto" della concessione, l'applicazione dell'articolo 107, comma 2, TUIR alle spese di manutenzione e riparazione sostenute dal Concessionario ne consente la deduzione secondo le seguenti modalità:

1. lungo l'arco temporale dei ventiquattro mesi dalla scadenza della concessione:

a) nell'esercizio del loro sostenimento, per l'importo minore tra quello effettivamente sostenuto e l'1 per cento del valore del Corpo Autostradale (nel rispetto delle regole e dei limiti previsti da tale norma);

b) per la parte di costi eventualmente eccedente il suddetto limite dell'1 per cento, nell'esercizio del loro sostenimento e nei cinque successivi, in quote costanti, deducendo nel momento della effettiva riconsegna del Corpo Autostradale le eventuali quote residue non dedotte;

2. decorso il sopra citato termine di ventiquattro mesi e sino al momento della effettiva devoluzione del corpo autostradale, per l'intero importo effettivamente sostenuto e imputato in bilancio.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

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”*, nonché - per effetto del rinvio al comma 6 dell'articolo 102 del TUIR - delle *“spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione”* sostenute per i medesimi beni.

La deduzione è ammessa, per ciascun bene, nel limite massimo del cinque per cento del costo - ovvero dell'1 per cento per le imprese concessionarie di costruzione e gestione di autostrade e trafori - e *“non è più ammessa quando il fondo ha raggiunto l'ammontare complessivo delle spese relative al bene medesimo sostenute negli ultimi due esercizi”*.

Lo stesso comma 2 prevede che, nel caso in cui le spese sostenute in un esercizio siano 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".

Sotto il profilo contabile, il principio OIC 31 (ai paragrafi dal 31 al 34 contenuti tra *"Esempi relativi alle principali tipologie di fondi per rischi e oneri"*) prevede che le *"società che gestiscono attività in concessione"*, tenute, alla scadenza della concessione stessa, a restituire gli impianti al concedente, *"gratuitamente ed in perfette condizioni di funzionamento"* (par. 31), procedano alla stima degli oneri da sostenere a tale scopo, sulla base di *"elementi oggettivi e valida documentazione (perizie tecniche, ecc.), al fine di determinare i tempi e la tipologia dei necessari interventi di ripristino e/o sostituzione dei beni oggetto della devoluzione"* (cfr. par. 32).

In tal modo, la società può *"procedere alla misurazione di un accantonamento che sia ragionevolmente attendibile e congruo nel suo complesso per assicurare la costituzione di un fondo che consenta di ripristinare gli impianti allo stato in cui devono essere restituiti alla scadenza della concessione"* (cfr. par. 33)

Il rispetto del principio della competenza, inoltre, impone che *"i relativi accantonamenti al fondo siano effettuati e ripartiti sistematicamente lungo la durata della concessione per riflettere il progressivo e graduale utilizzo del bene ed il conseguente deperimento"* (par. 34).

Ciò premesso, a parziale rettifica di quanto affermato nel citato parere del ... , si fa presente quanto segue.

Dopo la scadenza del periodo di durata della concessione risultante dalla Convenzione e fino al periodo in cui sarà individuato un nuovo soggetto concessionario, la Società è obbligata a proseguire nell'ordinaria amministrazione dell'esercizio dell'autostrada.

Da un punto di vista contabile, come evidenziato nell'istanza, le relative spese di manutenzione sono imputate nel conto economico in cui risultano sostenute.

In ambito fiscale, tali spese sostenute dopo la scadenza della concessione non rientrano nell'ambito applicativo dell'articolo 107, comma 2, del TUIR, essendo tale norma applicabile alle sole "imprese concessionarie".

In definitiva, deve ritenersi che gli oneri in esame rappresentino delle spese sostenute su beni di terzi e siano deducibili in ciascun esercizio, nei limiti della quota imputata a conto economico, ai sensi dell'articolo 83 del TUIR.

IL DIRETTORE CENTRALE ad interim
Firmato digitalmente