

LINEE GUIDA

ITAS 6

Accordi per servizi in concessione: concedente

22 LUGLIO 2024

La piena comprensione delle linee guida richiede un'adeguata conoscenza del relativo ITAS.
Si raccomanda la preventiva lettura dello standard contabile.

LINEE GUIDA ITAS 6 – *Accordi per servizi in concessione: concedente*

Sommario

Premessa	1
Definizioni.....	2
ESEMPIO 1 – Controllo dei servizi in concessione	4
Ambito di applicazione	5
ESEMPIO 2 – Ambito di applicazione dell’ITAS 6.....	7
ESEMPIO 3 – Realizzazione di un’attività patrimoniale	8
Rilevazione iniziale e valutazione di un’attività patrimoniale relativa a servizi in concessione.....	9
ESEMPIO 4 – Rilevazione iniziale e valutazione di un’attività patrimoniale già esistente	12
Rilevazione iniziale e valutazione di passività	15
ESEMPIO 5 – Attività patrimoniale non esistente nel patrimonio del concedente	16
ESEMPIO 6 – Modello della passività finanziaria e del conferimento del diritto al concessionario ...	20
ESEMPIO 7 – Modello della passività finanziaria (pagamenti al concessionario)	24
ESEMPIO 8 – Modello del conferimento del diritto al concessionario.....	26
Altre passività, passività potenziali e attività potenziali.....	27
ESEMPIO 9 – Passività potenziale.....	27
ESEMPIO 10 – Attività potenziale.....	28
ESEMPIO 11 – Attività patrimoniale realizzata in più anni e registrata dal concedente per stati di avanzamento lavori.	28
Altri ricavi.....	29
Presentazione in bilancio e informazioni integrative	29

Premessa

Il presente documento contiene le linee guida per l'implementazione dello Standard contabile ITAS 6 – *Accordi per servizi in concessione: concedente*.¹ In particolare, il documento illustra il trattamento contabile degli accordi per servizi in concessione da parte di un'amministrazione in qualità di concedente, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

Merita essere da subito posto in evidenza che il contenuto dell'ITAS 6 ha ad oggetto le concessioni in tutti quei casi in cui è presente:

- 1) un'attività patrimoniale già esistente, da realizzare o del soggetto concessionario e
- 2) e un servizio pubblico da erogare.

Possono rientrare nella disciplina dell'ITAS6 i partenariati pubblico privati PPP. Non rientrano in questo ITAS le semplici concessioni di beni, delle spiagge, ecc.

Lo standard contabile ITAS 6 si articola in una brevissima premessa cui seguono le definizioni dei termini usati all'interno dello stesso con i relativi significati (parr. 1-2). Da qui la descrizione dell'ambito di applicazione dello standard (parr. 3-4), la rilevazione iniziale e valutazione di un'attività patrimoniale relativa a servizi in concessione (parr. 5-9), la rilevazione iniziale e valutazione di passività (parr.10-20), altre passività, passività potenziali e attività potenziali (par. 21), altri ricavi (par.22), la presentazione in bilancio e informazioni integrative (parr. 23-25).

Al fine di favorire una più agevole indicazione sulle procedure di contabilizzazione delle attività oggetto dell'ITAS 6, nelle presenti linee guida verranno illustrati alcuni esempi.

Negli esempi di scritture contabili illustrati nelle linee guida sono utilizzate le voci di conto dell'ultimo livello di dettaglio del Piano dei Conti unico per tutte le amministrazioni pubbliche, approvato con Determina del Ragioniere Generale dello Stato n. 176775 del 27 giugno 2024. Qualora necessario, le amministrazioni pubbliche potranno utilizzare, per le proprie scritture contabili, voci con un ulteriore livello di dettaglio che verranno definite per ciascun comparto in coerenza con quelle di livello superiore.

¹ Per l'elaborazione dell'ITAS 6 è stato preso in considerazione l'IPSAS 32 (*Service Concession Arrangements: Grantor*) nelle versioni pubblicate nel *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements 2020*.

Definizioni

All'interno del paragrafo 2 lo standard fornisce i significati dei termini specifici che contraddistinguono il contenuto del documento e che di seguito si ritiene importante riproporre. Nel dettaglio alcune delle definizioni contenute nell'ITAS 6 per le quali si ritiene utile fornire alcuni esempi:

Un accordo vincolante è un contratto o altro accordo che conferisce alle parti diritti e obblighi simili a quelli che si instaurerebbero mediante la forma contrattuale. A titolo di esempio con riferimento all'ITAS 6 si pensi a qualunque accordo con cui un privato e un'amministrazione pubblica decidono di riqualificare un immobile – fabbricato, impianto sportivo ecc. – con lo scopo di realizzare con l'utilizzo dell'immobile servizi pubblici. Con l'accordo vincolante si assiste ad una partecipazione di entrambe le parti al procedimento amministrativo che si instaura.

L'amministrazione concedente è quella che conferisce al concessionario il diritto di utilizzare l'attività patrimoniale relativa ai servizi in concessione. Il soggetto concedente è l'amministrazione pubblica.

Un accordo per servizi in concessione è un accordo vincolante tra un'amministrazione concedente e un concessionario in cui quest'ultimo:

- a) utilizza l'attività patrimoniale relativa ai servizi in concessione per fornire un servizio pubblico per conto dell'amministrazione concedente, per un determinato periodo di tempo, e
- b) riceve un corrispettivo per i servizi che fornisce per il periodo di durata dell'accordo.

Le comuni caratteristiche di un accordo per servizi in concessione sono, di norma:

- a) il concedente è una pubblica amministrazione;
- b) il concessionario è responsabile almeno in parte della gestione dell'attività relativa ai servizi in concessione e ai servizi collegati e non opera semplicemente da agente per conto del concedente;
- c) l'accordo (può) fissa(re) i prezzi iniziali che devono essere applicati dal concessionario e regola(re) le revisioni dei prezzi per la durata dell'accordo per servizi in concessione;
- d) il concessionario è tenuto a riconsegnare l'attività patrimoniale relativa ai servizi in concessione al concedente;
- e) l'accordo è disciplinato da un accordo vincolante che fissa livelli di prestazioni, meccanismi per l'aggiustamento dei prezzi e accordi sull'arbitrato delle controversie.

Le fattispecie che rientrano in questo ambito sono molteplici concessioni, partenariato pubblico privato ecc. A titolo di esempio si immagini con riferimento all'ITAS 6 la fattispecie in cui il soggetto concessionario costruisce (o acquista da terzi) un'attività patrimoniale, ma è obbligato, al termine della

concessione, a restituire al concedente l'attività patrimoniale stessa; altre fattispecie possono prevedere i casi in cui il concedente mantiene la proprietà delle attività oggetto di concessione e concede al concessionario un diritto di accesso necessario per fornire i servizi pubblici unicamente per il periodo di durata della concessione; ecc.

L'attività patrimoniale relativa ai servizi in concessione è l'immobilizzazione o l'insieme delle immobilizzazioni utilizzate per fornire servizi pubblici nell'ambito di un accordo per servizi in concessione che:

a) è fornita dal concessionario e che

- I. il concessionario costruisce, sviluppa o acquisisce da terzi, o
- II. consiste in un'attività esistente del concessionario;

oppure

b) è fornita dall'amministrazione concedente e che

- I. consiste in un'attività esistente della concedente, o
- II. rappresenta una miglioria ad opera del concessionario su un'attività esistente della concedente.

L'attività patrimoniale è l'insieme dei beni sui quali si realizza la produzione e l'erogazione dei servizi pubblici da parte del concessionario. Esempi di attività relative ai servizi in concessione sono: strade, autostrade, ponti, gallerie, istituti di pena, ospedali, aeroporti, impianti di distribuzione idrica, reti per la fornitura di energia elettrica e di telecomunicazioni, impianti sportivi, teatri, centri polifunzionali, nonché altre attività materiali o immateriali non correnti utilizzate per fini amministrativi nell'erogazione di servizi pubblici.

Per controllo dei servizi in concessione si intende il potere dell'amministrazione concedente, nell'ambito dell'accordo per servizi in concessione, di stabilire:

- a) quali servizi il concessionario deve fornire mediante l'utilizzo dell'attività patrimoniale,
- b) a chi devono essere forniti i servizi, e
- c) la tariffa o il prezzo dei servizi, ovvero i criteri per determinare gli stessi.

Il controllo dell'attività patrimoniale da parte dell'amministrazione concedente si ha quando quest'ultima:

- a) controlla i servizi in concessione; e
- b) controlla – tramite la proprietà o altro valido titolo giuridico – qualsiasi interessenza residua nell'attività patrimoniale alla scadenza del periodo dell'accordo.

Il controllo dell'attività patrimoniale si ha, in primo luogo in presenza degli elementi essenziali che consentono all'amministrazione di esercitare il controllo dei servizi in concessione e, in secondo luogo, in presenza di controllo – tramite la proprietà o altro valido titolo giuridico – su qualsiasi interessenza residua nell'attività patrimoniale alla scadenza del periodo dell'accordo.

ESEMPIO 1 – Controllo dei servizi in concessione

Si pensi all'amministrazione GAMMA che con una deliberazione della propria Giunta in data 12 maggio 202N ha approvato per l'anno 202N (ai sensi del D.M. 31/12/1983) le tariffe dei seguenti servizi pubblici a domanda individuale, come da tabella allegata e di seguito riportata:

- Servizio Mensa scolastica;
- Servizio trasporto scolastico

Mensa scolastica: ISEE	Quota di Iscrizione	Costo singolo pasto	Ricarica da 20 pasti
Fino a euro 3.500,00	25,00 €	ESENTE	ESENTE
Da euro 3.501,00 a euro 8 mila	25,00 €	3,00 €	60,00 €
Da euro 8.001,00 a euro 12.500,00	25,00 €	3,50 €	70,00 €
Oltre euro 12.501,00 e oltre	25,00 €	4,00 €	80,00 €
Legge n. 104 del 1992	ESENTE	ESENTE	ESENTE

Trasporto Scolastico: ISEE	Quota di Iscrizione	Importo	Riduzione per il 2°, 3° e ... figlio
Fino a euro 3.500,00	25,00 €	ESENTE	ESENTE
Da euro 3.501,00 a euro 8 mila	25,00 €	17,00 €	15,00 €
Da euro 8.001,00 a euro 12.500,00	25,00 €	25,00 €	22,50 €
Oltre euro 12.501,00 e oltre	25,00 €	27,00 €	24,00 €
Legge n. 104 del 1992	ESENTE	ESENTE	ESENTE

La deliberazione della Giunta consente di definire come rappresentato nelle tavole sopra riportate le tariffe che i fruitori dei servizi dovranno sostenere suddivise sulla base del proprio indicatore di reddito ISEE.

Il costo di sostituzione è il costo minimo che l'amministrazione dovrebbe sostenere per sostituire il potenziale di servizio di un'attività (comprensivo del valore che l'amministrazione otterrà dall'alienazione dell'attività al termine della sua vita utile) alla data del bilancio di esercizio.

Per interessenza residua si intende il valore corrente dell'attività patrimoniale nelle condizioni previste al termine dell'accordo per la gestione di servizi in concessione. L'interessenza residua è, pertanto, rappresentata dal valore corrente stimato dell'attività patrimoniale come se la stessa avesse già

l’anzianità e fosse nella condizione prevista alla data di scadenza dell’accordo. Il concedente può controllare l’interessenza residua nell’infrastruttura in diversi modi. A titolo esemplificativo:

- il concedente mantiene la proprietà delle attività oggetto di concessione e concede al concessionario un diritto di accesso necessario per fornire i servizi pubblici unicamente per il periodo di durata della concessione;
- il concessionario costruisce (o acquista da terzi) l’attività patrimoniale, ma è obbligato, al termine della concessione, a restituire o vendere al concedente o ad un terzo (designato dal concedente) l’attività patrimoniale medesima;
- il concedente ha il diritto di esercitare un’opzione che gli consente di acquistare l’attività patrimoniale al termine della concessione;
- il concedente mantiene il controllo anche nel caso in cui il concessionario, pur potendo utilizzare l’attività patrimoniale nel corso della concessione, è tenuto a devolverla o a venderla al termine dell’accordo di concessione sulla base di una libera facoltà esistente in capo al concedente.

Il concetto di interessenza residua richiama anche il concetto di vita utile dell’attività patrimoniale. La vita utile dell’attività patrimoniale consiste, infatti, nel periodo temporale in cui l’attività patrimoniale stessa è parte attiva del processo di produzione ed erogazione del servizio pubblico. La vita utile può essere inferiore, superiore o pari alla durata dell’accordo di concessione. È evidente che la vita utile si riflette sul valore residuo dell’attività patrimoniale. A questo riguardo si deve rilevare come ai fini del controllo da parte dell’amministrazione pubblica sull’interessenza residua a nulla rileva la significatività del valore dell’attività patrimoniale (controllata dal concedente) al termine della concessione. Detto valore, infatti, può anche essere non significativo come in tutti i casi in cui la vita utile dell’attività patrimoniale è uguale alla durata dell’accordo di concessione. Ne consegue che anche quando l’attività patrimoniale è a “vita intera” ossia è utilizzata in un accordo di concessione per l’intera propria vita utile si applica il contenuto del presente ITAS.

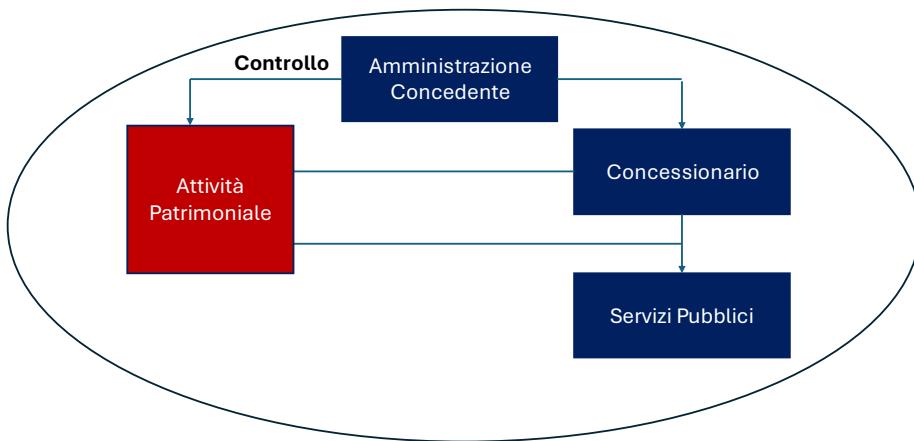
Ambito di applicazione

Il contenuto dello standard ITAS 6 si applica agli accordi per servizi in concessione: concedente. L’ambito di applicazione è rappresentato nella Tavola n. 1 di seguito.

Tavola n. 1 – ITAS 6: Ambito di applicazione

ITAS 6

Ambito di Applicazione



Il fulcro dell'ambito di applicazione dell'ITAS 6 riguarda la produzione/erogazione da parte di un soggetto concessionario di un servizio pubblico per conto dell'amministrazione pubblica concedente. Produzione / erogazione che richiedono da parte del soggetto concessionario l'utilizzo di un'attività patrimoniale ossia di un insieme di beni destinati alla produzione / erogazione del servizio pubblico oggetto dell'accordo tra concessionario e concedente.

La proprietà dell'attività patrimoniale o la realizzazione della medesima in attuazione dell'accordo non rilevano ai fini dell'ambito di applicazione. L'attività patrimoniale può infatti essere di proprietà o nella disponibilità del concessionario, può essere nella proprietà o disponibilità del concedente o può anche essere realizzata a tale scopo in attuazione dell'accordo tra concessionario e concedente per la produzione / erogazione del servizio pubblico.

Ciò che rileva ai fini dell'ambito di applicazione dell'ITAS 6 è l'esistenza e il necessario controllo sull'attività patrimoniale da parte dell'amministrazione concedente.

A titolo di esempio si ipotizzi un accordo di concessione che prevede l'ampliamento a carico del soggetto concessionario di un impianto sportivo di proprietà del concedente e la successiva gestione da parte del concessionario dell'impianto stesso anche per realizzare attività rivolte a particolari categorie di soggetti individuate dal concedente.

Un altro esempio può riguardare un accordo di concessione che prevede la ristrutturazione a carico del soggetto concessionario di un centro polifunzionale di proprietà del soggetto concedente e la successiva gestione dello stesso sempre da parte del soggetto concessionario. Il progetto di ristrutturazione del centro polifunzionale prevede la realizzazione di una piscina e di una palestra con un campo da Basket e un campo da Volley. La gestione della piscina prevede l'utilizzo della stessa anche per lo svolgimento dei corsi dell'amministrazione pubblica concedente e la gestione delle palestre prevede tra le altre anche

la messa a disposizione dei locali per le scuole che operano sul territorio dell'amministrazione pubblica concedente.

Nel progetto di ristrutturazione il soggetto concessionario ha previsto anche il recupero di due locali ad area bar e ricreativa.

In questa fattispecie rientra nell'ambito di applicazione dell'ITAS 6 l'intera gestione da parte del soggetto concessionario del centro polivalente includendo nella stessa anche la gestione del bar e dell'area ricreativa.

ESEMPIO 2 – Ambito di applicazione dell'ITAS 6

L'ITAS 6 disciplina il trattamento contabile degli accordi per servizi in concessione stipulati tra un'entità del settore pubblico (concedente) e un'entità del settore privato (concessionario) se sono rispettate le seguenti condizioni:

- il concedente controlla o regolamenta quali servizi il concessionario deve fornire con l'attività patrimoniale, a chi li deve fornire e a quale prezzo; e
- il concedente controlla – tramite la proprietà o altro modo – qualsiasi interessenza residua nell'attività patrimoniale alla scadenza dell'accordo.

Le fattispecie che rientrano nell'ITAS 6 sono moltissime e variegate tra loro. Spesso, infatti, le attività patrimoniali come strade, ponti, scuole, ospedali, aeroporti, ecc. sono realizzate dalla Pubblica Amministrazione tramite stanziamenti del bilancio pubblico. In taluni casi le amministrazioni possono stipulare accordi in base ai quali soggetti privati ricevono in concessione l'attività patrimoniale al fine di realizzare il servizio pubblico per conto dell'amministrazione concedente. Spesso dette fattispecie fanno riferimento a attività patrimoniali esistenti, ma si può anche trattare di attività patrimoniali che verranno realizzate nel corso della durata dell'accordo di concessione. Alla base di questi accordi vi è l'obbligazione assunta dal concessionario di fornire servizi pubblici con l'attività patrimoniale ricevuta in concessione.

A titolo di esempio si ipotizzi che l'amministrazione pubblica ALFA abbia un locale di proprietà adibito in passato a istituto scolastico d'infanzia. L'amministrazione ALFA non ha le risorse per gestire il servizio di scuola d'infanzia e decide di dare in concessione lo spazio attraverso una gara vinta alla società cooperativa "GAMMA".

Si ipotizzi che l'amministrazione pubblica ALFA abbia tra i propri asset un complesso sportivo e che decida, a fronte di un progetto di riqualificazione, di concederlo in concessione ad una società sportiva che si impegna a realizzare a proprie spese la riqualificazione e ad utilizzare l'impianto per le attività delle proprie squadre oltre che erogare corsi rivolti alle fasce deboli e alle scuole che ne fanno richiesta. L'ITAS 6 disciplina per entrambe le fattispecie sopra riportate sinteticamente il trattamento contabile dell'accordo di concessione tra concedente e concessionario.

ESEMPIO 3 – Realizzazione di un’attività patrimoniale

L’amministrazione ALFA stipula in data 20 giugno 202N un accordo di concessione per la progettazione, realizzazione e gestione di un impianto sportivo dotato di Piscina con la società OMEGA SPA. Il costo di realizzazione dell’impianto sportivo ammonta a complessivi euro 400 mila. L’accordo di concessione prevede che la società OMEGA SPA una volta realizzato l’impianto lo gestisca per la durata di n. 10 anni. Al termine del periodo di gestione l’impianto sarà restituito all’amministrazione ALFA a titolo gratuito. L’amministrazione ALFA sempre a fronte dell’accordo di concessione pagherà per la durata dello stesso ossia per n. 10 anni una rata annua alla società OMEGA SPA di euro 45 mila. La società OMEGA in data 5 ottobre 202N inizia i lavori di realizzazione dell’impianto sportivo e della Piscina. I lavori terminano in data 20 maggio 202N+2 con il collaudo dell’impianto e l’inaugurazione dello stesso.

L’operazione di gestione sopra sinteticamente descritta come viene contabilizzata dall’amministrazione ALFA?

Di seguito nella tabella si riporta la tempistica dell’intera operazione come sopra sinteticamente descritta:

Data	Descrizione
20 giugno 202N	Stipula accordo di concessione tra amministrazione ALFA e società OMEGA SPA
5 ottobre 202N	Inizio lavori di realizzazione Impianto Sportivo
20 maggio 202N+2	Collaudo dell’impianto sportivo
1 giugno 202N+2	Inizio gestione dell’impianto sportivo da parte della società OMEGA SPA
31 maggio 202N+12	Termine concessione
31 maggio 202N+12	Restituzione dell’impianto sportivo all’amministrazione ALFA

L’amministrazione ALFA dal punto di vista contabile effettua le seguenti rilevazioni:

- 20 giugno 202N – nessuna rilevazione
- 5 ottobre 202N – nessuna rilevazione
- 20 maggio 202N+2 – rilevazione dell’attività patrimoniale e della corrispondente passività
- 1° giugno 202N+2 – pagamento rata a favore della società OMEGA SPA di euro 45 mila. Detto pagamento viene disposto per n. 10 anni fino al primo giugno 202N+11.

Di seguito si riportano le scritture contabili dell’amministrazione ALFA:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
20/05/202N+2	Fabbricati destinati a sede di pubblici uffici o all’erogazione di servizi pubblici (non militari) in concessione Debiti non correnti verso fornitori per concessioni, diritti reali di godimento e servitù onerose	400.000	400.000

Ogni anno a partire dal primo giugno 202N+2 l’amministrazione ALFA paga una rata di euro 45 mila alla società OMEGA SPA per la durata della concessione ossia per n. 10 anni:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
20/05/202N+2	Debiti non correnti verso fornitori per concessioni, diritti reali di godimento e servitù onerose Altri interessi passivi di natura finanziaria Conti Correnti di Tesoreria Centrale	40.000 5.000	45.000

Ogni anno alla fine dell'esercizio a partire dalla data del 31.12.202N+2 l'amministrazione ALFA effettua l'ammortamento dell'attività patrimoniale iscritta nel proprio stato patrimoniale:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/202N+2	Ammortamenti Fabbricati destinati a sede di pubblici uffici o all'erogazione di servizi pubblici (non militari) in concessione Fabbricati destinati a sede di pubblici uffici o all'erogazione di servizi pubblici (non militari) in concessione	40.000	40.000

Al termine della concessione l'attività patrimoniale interamente ammortizzata ha un valore netto contabile pari a zero come a zero è il valore della passività per concessione.

Rilevazione iniziale e valutazione di un'attività patrimoniale relativa a servizi in concessione

Il paragrafo 5 dell'ITAS 6 stabilisce la rilevazione iniziale dell'attività patrimoniale utilizzata per la produzione / erogazione dei servizi pubblici da parte del concessionario nel bilancio dell'amministrazione concedente come schematicamente rappresentato di seguito nella Tavola n. 2.

Tavola n. 2 – Rilevazione iniziale dell’attività patrimoniale nel Bilancio del concedente



Nel dettaglio l’amministrazione concedente rileva l’attività patrimoniale sia essa fornita dal concessionario sia essa di proprietà dell’amministrazione concedente e sulla quale il concessionario apporta migliorie come “attività patrimoniale relativa a servizi in concessione” purché sia verificata una condizione:

- l’amministrazione concedente abbia il controllo della tipologia di servizi forniti dal concessionario con l’utilizzo dell’attività patrimoniale, i fruitori dei servizi e la relativa tariffa o prezzo.

Se la vita utile dell’attività patrimoniale è superiore alla durata della concessione allora alla suddetta condizione deve affiancarsi anche una seconda condizione:

- l’amministrazione concedente abbia il controllo tramite la proprietà o altro valido titolo giuridico su qualsiasi interessenza residua nell’attività patrimoniale alla scadenza del periodo dell’accordo.

Questa seconda condizione non è ovviamente richiesta in tutti quei casi in cui la vita utile dell’attività patrimoniale è uguale o inferiore alla durata della concessione. Il momento iniziale della rilevazione dell’attività patrimoniale da parte dell’amministrazione concedente coincide con il momento in cui quest’ultima ne acquisisce il controllo come sopra descritto.

Ai fini della contabilizzazione rileva se l’attività patrimoniale è già esistente o se è di nuova realizzazione o se, ancora, essendo già esistente si apportano delle migliorie alla stessa come schematicamente rappresentato di seguito nella Tavola n.3.

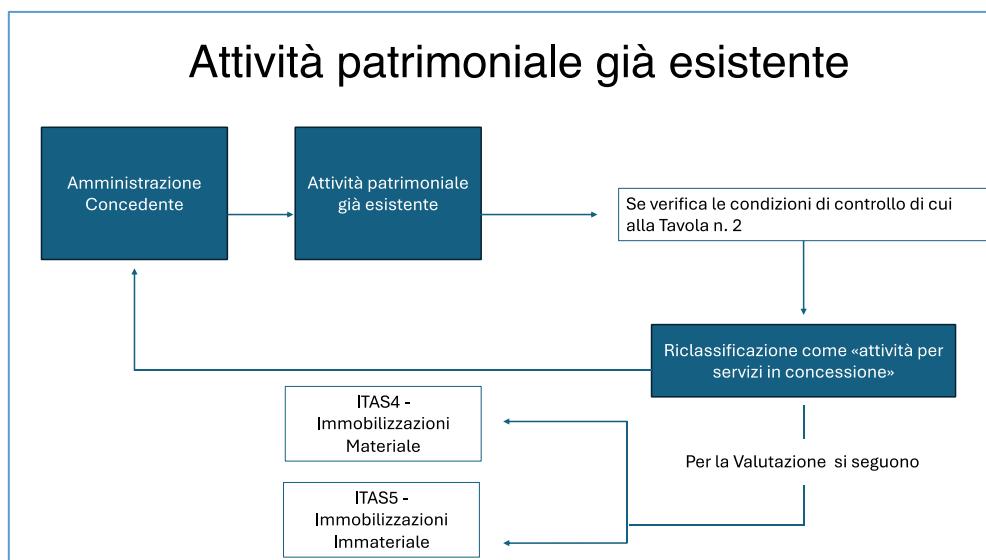
Tavola n. 3 – Contabilizzazione dell’attività patrimoniale



In linea generale l’ITAS 6 prevede che la contabilizzazione iniziale dell’attività patrimoniale relativa ai servizi in concessione debba avvenire determinando il valore secondo quanto stabilito rispettivamente nei paragrafi 13 (modello della passività finanziaria) o 18 (modello del conferimento di un diritto al concessionario) dell’ITAS 6 medesimo.

Particolare attenzione la fattispecie in cui l’attività patrimoniale oggetto dell’accordo di concessione sia già esistente nel patrimonio dell’amministrazione concedente come rappresentato schematicamente di seguito nella Tavola n. 4.

Tavola n. 4 – Attività patrimoniale già esistente nel patrimonio dell’amministrazione concedente



Nel dettaglio il paragrafo 8 stabilisce che quando l'attività patrimoniale è già esistente nel patrimonio dell'amministrazione concedente (e soddisfa le condizioni a) e b) riportate nel paragrafo 5) l'amministrazione concedente deve:

1. riclassificare tale attività patrimoniale come un'attività relativa ai servizi in concessione;
2. contabilizzare l'attività patrimoniale riclassificata seguendo quanto previsto dagli ITAS 4 – *Immobilizzazioni materiali* o ITAS 5 - *Immobilizzazioni immateriali*.

La rappresentazione in bilancio, in coerenza con il contenuto dell'ITAS 1, è rappresentata a titolo esemplificativo di seguito nell'esempio 2. La nota 2 sullo schema distato patrimoniale allegato all'ITAS 1 si riferisce allo schema di stato patrimoniale e la stessa recita: "*[2] con separata indicazione degli importi relativi a beni relativi a servizi in concessione.*"

L'applicazione degli ITAS 4 e ITAS 5 continua anche dopo la rilevazione iniziale o la riclassificazione delle attività patrimoniali relative ai servizi in concessione.

ESEMPIO 4 – Rilevazione iniziale e valutazione di un'attività patrimoniale già esistente

Si supponga che l'amministrazione ALFA abbia nel proprio patrimonio una struttura polivalente per lo svolgimento di attività culturali e sportive e che detta struttura non sia utilizzata in quanto richiedente lavori di ristrutturazione e di messa in sicurezza.

L'amministrazione ALFA decide di pubblicare un avviso per individuare un soggetto cui affidare il recupero e la messa in sicurezza della struttura e la successiva concessione della stessa al fine di produrre servizi rivolti alla collettività.

All'avviso pubblico risponde la società cooperativa "ZETA". L'amministrazione ALFA fatte le opportune verifiche decide di stipulare con la Cooperativa "ZETA" un accordo di concessione. La firma dell'accordo avviene in data 11 settembre 202N.

Alla data del 31.12.202N-1 ossia alla fine dell'esercizio precedente a quello di stipula dell'accordo di concessione la situazione patrimoniale dell'amministrazione ALFA era la seguente:

ATTIVO
ATTIVITA' NON CORRENTI
<i>Immobilizzazioni immateriali</i>
<i>Immobilizzazioni materiali</i>
Impianto Polivalente
<i>Immobilizzazioni Finanziarie</i>
<i>Risconti</i>
ATTIVITA' CORRENTI
<i>Rimanenze</i>
<i>Altre attività destinate alla vendita</i>
<i>Crediti</i>
<i>Ratei e risconti</i>
<i>Disponibilità liquide</i>
TOTALE ATTIVO
PASSIVO
Patrimonio Netto
<i>Fondo di dotazione</i>
<i>Riserve</i>
<i>Risultato economico di esercizio</i>
Passività non correnti
<i>Debiti</i>
<i>Fondi per rischi e oneri</i>
<i>Risconti e contributi agli investimenti</i>
Passività correnti
<i>Debiti</i>
<i>Fondi per rischi e oneri</i>
<i>Ratei e risconti</i>
TOTALE PASSIVO

La fattispecie rappresentata in questo esempio si riferisce ad una immobilizzazione materiale ma la stessa situazione sarebbe replicabile con una immobilizzazione immateriale.

A seguito dell'accordo stipulato con la Cooperativa "ZETA" in data 11 settembre 202N nello Stato Patrimoniale al 31.12.202N la situazione patrimoniale è la seguente:

ATTIVO	
ATTIVITA' NON CORRENTI	
<i>Immobilizzazioni immateriali</i>	
<i>Immobilizzazioni materiali</i>	
Attività relativa ai servizi in concessione	
<i>Immobilizzazioni Finanziarie</i>	
<i>Risconti</i>	
ATTIVITA' CORRENTI	
<i>Rimanenze</i>	
<i>Altre attività destinate alla vendita</i>	
<i>Crediti</i>	
<i>Ratei e risconti</i>	
<i>Disponibilità liquide</i>	
TOTALE ATTIVO	
PASSIVO	
Patrimonio Netto	
<i>Fondo di dotazione</i>	
<i>Riserve</i>	
<i>Risultato economico di esercizio</i>	
Passività non correnti	
<i>Debiti</i>	
<i>Fondi per rischi e oneri</i>	
<i>Risconti e contributi agli investimenti</i>	
Passività correnti	
<i>Debiti</i>	
<i>Fondi per rischi e oneri</i>	
<i>Ratei e risconti</i>	
TOTALE PASSIVO	

Il cambiamento consta nella riqualificazione dell'attività patrimoniale all'interno della medesima voce nel caso di specie Immobilizzazioni Materiali. In contabilità la scrittura che l'amministrazione pubblica concedente effettua è la seguente:

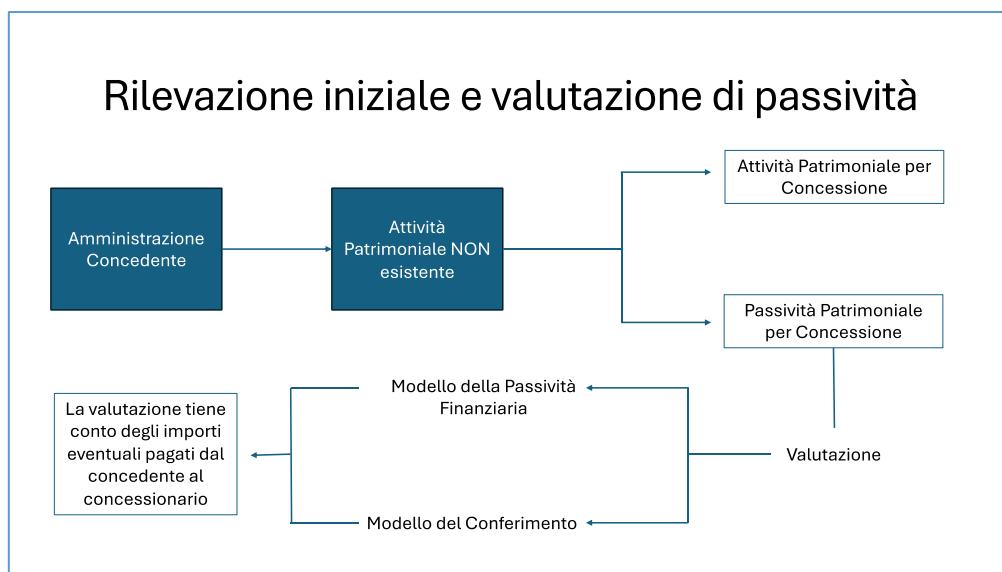
DATA	CONTI	DARE	AVERE
11/09/202N	Fabbricati destinati a sede di pubblici uffici o all'erogazione di servizi pubblici (non militari) in concessione Fabbricati destinati a sede di pubblici uffici o all'erogazione di servizi pubblici (non militari) non in concessione	x	x

La voce "Fabbricati destinati a sede di pubblici uffici o all'erogazione di servizi pubblici (non militari) non in concessione" fa riferimento all'impianto polivalente iscritto nello stato patrimoniale dell'amministrazione ALFA. Con detta registrazione contabile l'amministrazione pubblica concedente effettua la riclassificazione del cespote esistente ed oggetto dell'accordo in concessione. Nella scrittura contabile non sono inseriti gli importi perché la riclassificazione del bene già presente nel patrimonio dell'amministrazione ALFA avviene al valore contabile che lo stesso ha al momento della riclassificazione medesima. La registrazione di riclassificazione non ha pertanto alcun impatto sul valore del bene, ma solo sul posizionamento dello stesso all'interno delle voci dello stato patrimoniale.

Rilevazione iniziale e valutazione di passività

A norma del paragrafo 10 quando l'amministrazione concedente rileva un'attività patrimoniale relativa a servizi in concessione l'amministrazione rileva anche una passività secondo quanto schematicamente di seguito rappresentato nella Tavola n. 5.

Tavola n. 5 – Rilevazione di attività non esistente



Nel dettaglio l'amministrazione concedente, quando l'attività patrimoniale non è già esistente nel proprio patrimonio, oltre a rilevare l'attività patrimoniale per concessione deve rilevare anche una passività patrimoniale. La passività è valutata secondo quanto stabilito dai paragrafi 13 e 18 diminuendo detto valore dell'importo corrispondente agli eventuali pagamenti che il concedente ha fatto a favore del concessionario. A questo riguardo l'amministrazione concedente può remunerare il concessionario con modalità diverse:

- con pagamenti al concessionario (modello della passività finanziaria);
- conferendo al concessionario i) il diritto di conseguire ricavi da terzi che utilizzano l'attività patrimoniale o ii) il diritto a utilizzare un'altra attività generatrice di ricavi.

ESEMPIO 5 – Attività patrimoniale non esistente nel patrimonio del concedente

Si supponga che per l'erogazione di un servizio l'amministrazione ALFA sottoscriva un accordo con la società cooperativa "ZETA" affinché la stessa realizzi uno spazio funzionale dalla cui gestione ottenere la produzione / erogazione del servizio pubblico stesso.

La società cooperativa "ZETA" completa la realizzazione dello spazio funzionale in data 30 maggio 202N.

Se l'amministrazione pubblica ALFA si impegna a corrispondere al concessionario dei pagamenti la contabilizzazione avviene seguendo il modello della passività finanziaria ossia rilevando nello stato patrimoniale una passività finanziaria corrente o non corrente.

L'amministrazione ALFA riporterà, pertanto, nella propria situazione patrimoniale quanto di seguito rappresentato:

ATTIVO
ATTIVITA' NON CORRENTI
<i>Immobilizzazioni immateriali</i>
<i>Immobilizzazioni materiali</i>
Attività relativa ai servizi in concessione
<i>Immobilizzazioni Finanziarie</i>
<i>Risconti</i>
ATTIVITA' CORRENTI
<i>Rimanenze</i>
<i>Altre attività destinate alla vendita</i>
<i>Crediti</i>
<i>Ratei e risconti</i>
<i>Disponibilità liquide</i>
TOTALE ATTIVO
PASSIVO
Patrimonio Netto
<i>Fondo di dotazione</i>
<i>Riserve</i>
<i>Risultato economico di esercizio</i>
Passività non correnti
<i>Debiti</i>
Debiti verso altri finanziatori a lungo termine
<i>Fondi per rischi e oneri</i>
<i>Risconti e contributi agli investimenti</i>
Passività correnti
<i>Debiti</i>
<i>Fondi per rischi e oneri</i>
<i>Ratei e risconti</i>
TOTALE PASSIVO

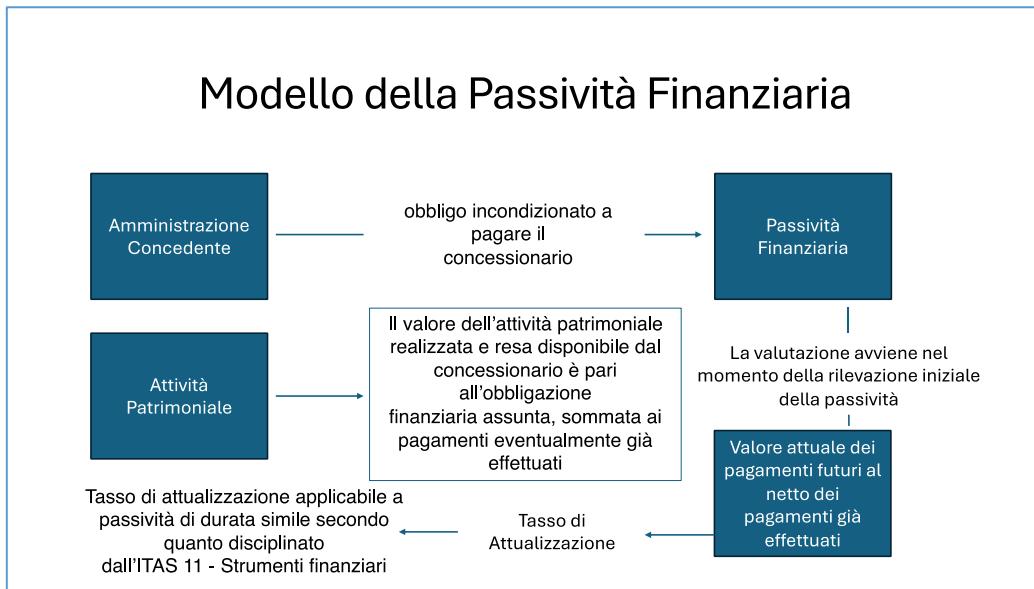
Se l'amministrazione pubblica ALFA si impegna a conferire al concessionario il diritto di conseguire ricavi da terzi che utilizzano l'attività patrimoniale o il diritto a utilizzare un'altra attività generatrice di ricavi la contabilizzazione avviene seguendo il modello del conferimento del diritto a riscuotere.

L'amministrazione ALFA riporterà, pertanto, nella propria situazione patrimoniale quanto di seguito rappresentato:

ATTIVO
ATTIVITA' NON CORRENTI
<i>Immobilizzazioni immateriali</i>
<i>Immobilizzazioni materiali</i>
Attività relativa ai servizi in concessione
<i>Immobilizzazioni Finanziarie</i>
<i>Risconti</i>
ATTIVITA' CORRENTI
<i>Rimanenze</i>
<i>Altre attività destinate alla vendita</i>
<i>Crediti</i>
<i>Ratei e risconti</i>
<i>Disponibilità liquide</i>
TOTALE ATTIVO
PASSIVO
Patrimonio Netto
<i>Fondo di dotazione</i>
<i>Riserve</i>
<i>Risultato economico di esercizio</i>
Passività non correnti
<i>Debiti</i>
Altri debiti non correnti
<i>Fondi per rischi e oneri</i>
<i>Risconti e contributi agli investimenti</i>
Passività correnti
<i>Debiti</i>
<i>Fondi per rischi e oneri</i>
<i>Ratei e risconti</i>
TOTALE PASSIVO

La valutazione della passività per l'amministrazione concedente deve seguire due modelli tra loro alternativi come di seguito schematicamente rappresentato nella Tavola n. 6.

Tavola n. 6 – Valutazione della passività: obbligo di pagare il concessionario

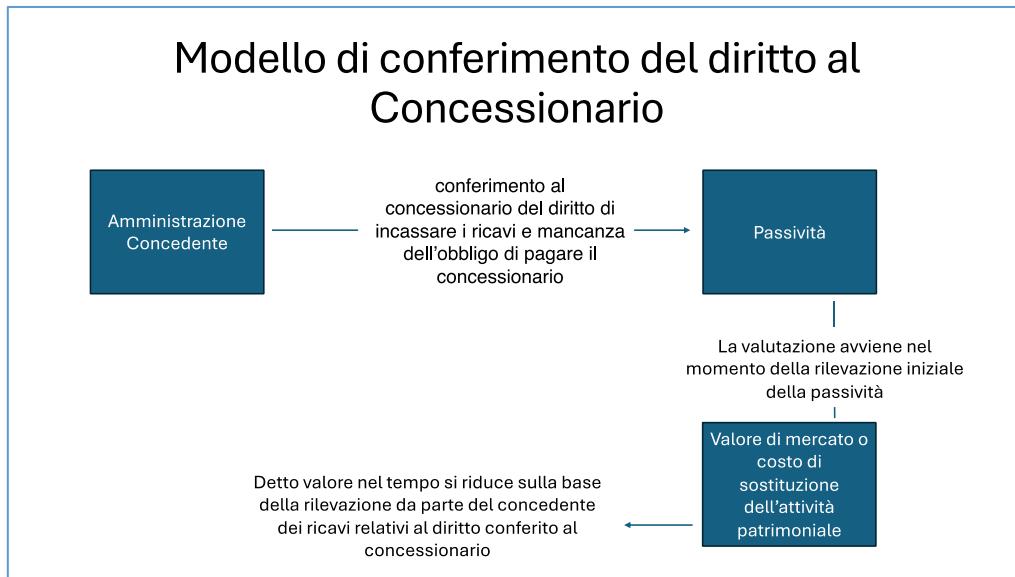


Quando l'amministrazione concedente rileva un'attività patrimoniale relativa a servizi in concessione deve rilevare come riportato nel paragrafo 10, anche una passività.

Da qui due fattispecie alternative:

- quando l'amministrazione concedente ha l'obbligo incondizionato di pagare il concessionario si applica per la valutazione della passività quanto rappresentato nella Tavola n. 6. L'amministrazione concedente valuta la passività attualizzando i pagamenti futuri. L'attualizzazione ha come data di riferimento la data di rilevazione iniziale della passività e come tasso di attualizzazione il tasso di attualizzazione applicabile a passività di durata simile secondo quanto stabilito dall'ITAS 11. Modello della passività finanziaria (regolato dai parr. 13 – 17);
- quando l'amministrazione concedente non ha l'obbligo di pagare il concessionario e concede al concessionario il diritto di percepire ricavi dagli utenti del servizio o da un'altra attività generatrice di ricavi si applica per la valutazione della passività quanto rappresentato di seguito nella tavola n. 7. La tavola n. 7 di seguito evidenzia come l'amministrazione concedente, nell'ambito dell'accordo con il concessionario, contabilizza la passività per un importo pari al valore di mercato o, in sua mancanza, al costo di sostituzione dell'attività patrimoniale realizzata e resa disponibile dal concessionario. Modello del conferimento di un diritto al concessionario (regolato dai parr. 18 – 20).

Tavola n. 7 - Valutazione della passività: assenza dell'obbligo di pagare il concessionario



Può anche verificarsi una fattispecie mista in cui l'amministrazione concedente assolve in parte all'obbligo di pagamento al concessionario per la costruzione, lo sviluppo, l'acquisizione o la migliaia di un'attività relativa a servizi in concessione e in altra parte conferisce un diritto al concessionario. In questa fattispecie è necessario che ciascuna parte della passività totale sia oggetto di separata contabilizzazione.

ESEMPIO 6 – Modello della passività finanziaria e del conferimento del diritto al concessionario

L'amministrazione ALFA sottoscrive in data 20 settembre 202N un accordo con la società "DELTA" affinché la stessa realizzi un parcheggio interrato a tre piani procedendo una volta realizzato alla gestione dello stesso. Adiacente allo spazio su cui la società DELTA deve realizzare il parcheggio sotterraneo l'amministrazione ALFA ha la proprietà di un fabbricato in stato di abbandono. Nell'accordo si stabilisce che la società DELTA debba farsi carico del recupero di detto fabbricato al fine di realizzare nello stesso l'ufficio per la gestione del parcheggio e un'attività di accoglienza per i visitatori / clienti. I lavori di realizzazione del parcheggio e di recupero del fabbricato esistente terminano in data 30 maggio 202N+2 con il collaudo e l'inaugurazione dell'opera completata.

La realizzazione del parcheggio sotterraneo ha avuto un costo di euro 4 milioni mentre il recupero del fabbricato di proprietà dell'amministrazione e l'arredamento dello stesso un costo complessivo di euro 400 mila. Il fabbricato era stato iscritto ad un costo originario di euro 120 mila interamente ammortizzato.

Nell'accordo l'amministrazione ALFA si impegna a versare alla società DELTA per la realizzazione del parcheggio un importo annuale incondizionato di euro 100 mila per la durata di 15 anni. Detto importo decorre dalla data del 30 settembre 202N+2. Il concessionario acquisisce il diritto in incassare i ricavi derivanti dalla gestione del parcheggio per l'intera durata della concessione pari a 30 anni.

Come avviene la contabilizzazione per l'amministrazione ALFA?

L'amministrazione ALFA da un lato acquisisce una attività patrimoniale rappresentata dalla realizzazione della nuova opera costituita dal parcheggio sotterraneo e dall'altro lato riqualifica un fabbricato già esistente nel suo patrimonio. Da qui:

- Per il fabbricato l'amministrazione ALFA riclassifica il fabbricato nel proprio stato patrimoniale come "attività relativa ai servizi in concessione" e la valutazione dello stesso avviene secondo quanto stabilito dall'ITAS4.
- Per l'attività patrimoniale di nuova realizzazione l'amministrazione ALFA deve procedere con una separata contabilizzazione:
 - a. per la parte relativa all'obbligo incondizionato di pagamento al concessionario l'amministrazione concedente deve iscrivere nel proprio stato patrimoniale una Passività Finanziaria seguendo il modello della passività finanziaria il cui valore è determinato attualizzando per un periodo di 15 anni gli importi che l'amministrazione ALFA si è impegnata a versare alla società DELTA: 100 mila euro annui per 15 anni.
 - b. per la parte relativa ai ricavi che il concessionario ha il diritto di incassare per l'intera durata della concessione l'amministrazione concedente deve seguire il modello del conferimento di un diritto al concessionario individuando il valore di mercato dell'attività patrimoniale o in sua assenza il costo di sostituzione.

Con riferimento alla voce a) il calcolo dell'attualizzazione avviene con i seguenti passaggi:

- determinazione del tasso di attualizzazione sulla base del tasso di attualizzazione di passività avente durata simile;
- calcolo del valore attuale alla data di rilevazione della passività

Si supponga che il tasso di attualizzazione di una passività avente durata simile sia pari al 4%. Si ottiene che il valore attuale è uguale a:

$$\sum 100 \text{ mila} / (1,04)^t$$

Dove il tasso è 4%

e il tempo t è 15 anni

Il valore attuale è pari ad euro
euro 1.156.312,29

Nel caso specie il valore dell'attività patrimoniale di nuova realizzazione non avendo l'amministrazione ALFA effettuato alcun pagamento a favore della società DELTA è pari al valore dell'obbligazione ossia pari a euro 1.156.312,29.

Con riferimento alla voce b) l'amministrazione concedente sulla base del numero dei posti / stalli presenti nel parcheggio e sulla base delle tariffe applicate e concordate con il concessionario fa determinare il valore di mercato dell'attività patrimoniale di nuova realizzazione ad un esperto indipendente. L'esperto indipendente quantifica il valore di mercato dell'attività patrimoniale in euro 3 milioni. Il valore dell'attività finanziaria già esistente diversamente è pari ad euro 400 mila.

Dal punto di vista delle scritture contabili l'amministrazione ALFA effettua le seguenti registrazioni in contabilità:

Rilevazioni contabili al momento di collaudo dei beni e inaugurazione dell'opera ossia al momento in cui inizia a decorrere l'accordo di concessione:

1) Riclassificazione del fabbricato esistente

DATA	CONTI	DARE	AVERE
30/05/202N+2	Fabbricati destinati a sede di pubblici uffici o all'erogazione di servizi pubblici (non militari) in concessione Fabbricati destinati a sede di pubblici uffici o all'erogazione di servizi pubblici (non militari) non in concessione	400.000	400.000

La riclassificazione del bene nello stato patrimoniale avviene al valore di euro 400 mila poiché prima del recupero il bene aveva un valore netto contabile pari a zero essendo stato completamente ammortizzato.

La contabilizzazione al valore di euro 400 mila è coerente con quanto contenuto nell'ITAS 4.

2) Rilevazione dell'attività patrimoniale per la parte il cui valore scaturisce dal modello della passività finanziaria

DATA	CONTI	DARE	AVERE
30/05/202N+2	Fabbricati destinati a sede di pubblici uffici o all'erogazione di servizi pubblici (non militari) in concessione Debiti verso altri finanziatori a lungo termine	1.156.312,29	1.156.312,29

3) Rilevazione dell'attività patrimoniale per la parte il cui valore scaturisce dal modello del conferimento

DATA	CONTI	DARE	AVERE
30/05/202N+2	Fabbricati destinati a sede di pubblici uffici o all'erogazione di servizi pubblici (non militari) in concessione Altri debiti non correnti	3.000.000	3.000.000

4) Rilevazioni al termine di ciascun esercizio

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/202N+2	Ammortamenti Altri beni del patrimonio indisponibile non in concessione Fondi ammortamento di beni del patrimonio indisponibile	207.815,61	207.815,61

Alla fine dell'esercizio la passività finanziaria si riduce di valore come rappresentato nell'esempio 3. Alla fine dell'esercizio anche la passività non finanziaria si riduce di valore sulla base i ricavi relativi al diritto conferito al concessionario e dallo stesso percepiti nel periodo di competenza o nell'esercizio trascorso.

Si supponga che l'amministrazione ALFA al momento dell'accordo stipulato con la società DELTA (data 20 settembre 202N) abbia corrisposto alla stessa l'importo di euro 200 mila a titolo di anticipo dell'obbligazione assunta per la durata di anni 15 verso la società DELTA.

L'amministrazione ALFA in data 20 settembre 202N rileva pertanto la seguente scrittura contabile: registrando il valore dell'attività patrimoniale per la sola parte dell'acconto:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
20/09/202N	Fabbricati destinati a sede di pubblici uffici o all'erogazione di servizi pubblici (non militari) in concessione Conti correnti di tesoreria centrale	200.000	200.000

Nella data del 20 settembre 202N il pagamento dell'acconto non determina un credito verso la società DELTA, ma determina la contabilizzazione dell'importo pagato a valore dell'attività patrimoniale.

In data 30 maggio 202N+2 l'amministrazione ALFA rileva, a completamento, l'attività patrimoniale per la parte il cui valore scaturisce dal modello della passività finanziaria con la seguente registrazione:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
30/05/202N+2	Fabbricati destinati a sede di pubblici uffici o all'erogazione di servizi pubblici (non militari) in concessione Debiti verso altri finanziatori a lungo termine	956.312,29	956.312,29

Il valore della passività finanziaria, pertanto, al netto di quanto già pagato dall'amministrazione ALFA alla data del 30 maggio 202N+2 è pari a

$$\text{euro } (1.156.312,29 - 200.000) = \text{euro } 956.312,29$$

dove

euro 1.156.312,29 è il risultato derivante dal calcolo di attualizzazione

euro 200.000 è quanto dall'amministrazione ALFA pagato in data 20 settembre 202N

Il valore dell'attività patrimoniale alla data del 30 maggio 202N+2 è pertanto pari a:

$$\text{euro } (200.000 + 956.312,29) = \text{euro } 1.156.312,29$$

Detto importo a valere dalla fine dell'esercizio 202N+2 sarà oggetto di ammortamento.

Nel caso di obbligo a carico dell'amministrazione concedente di pagare incondizionatamente il concessionario detto obbligo può tradursi in:

- importi specificati o determinabili;
- l'eventuale differenza negativa tra gli importi che il concessionario ha ricevuto dagli utenti del servizio pubblico e gli importi specificati o determinabili di cui sopra.

Il paragrafo 15 stabilisce che l'amministrazione concedente contabilizza separatamente i pagamenti al concessionario, a seconda della loro sostanza economica, come: a) una riduzione nella passività rilevata

in base al paragrafo 10; b) un costo finanziario; c) un costo relativo al canone per i servizi resi dal concessionario.

A norma del paragrafo 16 i costi finanziari e i costi per i servizi resi dal concessionario nell'ambito di un accordo per servizi in concessione costituiscono costi di esercizio.

Da ultimo può accadere che nell'accordo vincolante tra concedente e concessionario i pagamenti relativi all'attività patrimoniale e i pagamenti relativi al canone per i servizi resi dal concessionario non siano identificabili separatamente. In queste fattispecie si deve provvedere con specifiche tecniche di stima dandone espressa e precisa informazione in nota integrativa anche con evidenza dei relativi risultati

ESEMPIO 7 – Modello della passività finanziaria (pagamenti al concessionario)

Con riferimento all'accordo tra l'amministrazione ALFA e la società DELTA per la realizzazione del parcheggio interrato si supponga che l'amministrazione ALFA assuma l'obbligo di pagare alla società DELTA l'importo di euro 100 mila per l'intera durata della concessione. Detto importo comprende:

- a. euro 30 mila per l'attività patrimoniale a titolo di riduzione della passività finanziaria
- b. euro 70 mila per i servizi resi dal concessionario

A detto importo si aggiunge la somma annua di euro 15 mila a ristoro parziale degli oneri finanziari che dovrà sostenere la società DELTA per il finanziamento dell'operazione di realizzazione del parcheggio. Il pagamento diviso in due momenti (primo marzo e primo settembre) avviene con decorrenza 202N+1.

Come avviene la contabilizzazione per l'amministrazione ALFA?

L'amministrazione ALFA a partire dall'anno 202N+1 paga annualmente al concessionario società DELTA i seguenti importi:

01/03/202N+1	Debiti verso altri finanziatori a lungo termine	15.000,00 €
	Canone per i servizi resi dal concessionario società DELTA	35.000,00 €
	Altri costi e oneri della gestione ordinaria (o altri costi di natura finanziaria)	7.500,00 €
	Totale	57.500,00 €
01/09/202N+1	Debiti verso altri finanziatori a lungo termine	15.000,00 €
	Canone per i servizi resi dal concessionario società DELTA	35.000,00 €
	Altri costi e oneri della gestione ordinaria (o altri costi di natura finanziaria)	7.500,00 €
	Totale	57.500,00 €

Per comprendere la dinamica economico-patrimoniale si rammenti che l'accordo è stato sottoscritto nell'esercizio 202N.

Pertanto, l'amministrazione ALFA alla data del 31.12.202N ha la seguente situazione patrimoniale:

ATTIVO
ATTIVITA' NON CORRENTI
<i>Immobilizzazioni immateriali</i>
<i>Immobilizzazioni materiali</i>
Attività relativa ai servizi in concessione
<i>Immobilizzazioni Finanziarie</i>
<i>Risconti</i>
ATTIVITA' CORRENTI
<i>Rimanenze</i>
<i>Altre attività destinate alla vendita</i>
<i>Crediti</i>
<i>Ratei e risconti</i>
<i>Disponibilità liquide</i>
TOTALE ATTIVO
PASSIVO
Patrimonio Netto
<i>Fondo di dotazione</i>
<i>Riserve</i>
<i>Risultato economico di esercizio</i>
Passività non correnti
<i>Debiti</i>
Debiti verso altri finanziatori a lungo termine
<i>Fondi per rischi e oneri</i>
<i>Risconti e contributi agli investimenti</i>
Passività correnti
<i>Debiti</i>
<i>Fondi per rischi e oneri</i>
<i>Ratei e risconti</i>
TOTALE PASSIVO

A partire dall'esercizio 202N+1 l'amministrazione ALFA nelle date indicate nell'accordo inizia il pagamento di quanto pattuito a favore della società DELTA. Il valore della "Passività Finanziaria" è determinato attraverso il procedimento di attualizzazione descritto nell'esempio 6.

La contabilizzazione in partita doppia alle date del primo marzo e del primo settembre è la seguente:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
01/03/202N+1	Debiti verso altri finanziatori a lungo termine Costi per concessione di beni pubblici Altri interessi passivi di natura finanziaria Conti Correnti di Tesoreria Centrale	15.000 35.000 7.500 57.500	

La voce “Debiti verso altri finanziatori a lungo termine” va in diminuzione del valore della passività finanziaria nello Stato Patrimoniale. La voce “Costi per concessione di beni pubblici” fa riferimento al “Canone per servizi resi dal concessionario società DELTA”. Le voci “Costi per concessione di beni pubblici” e “Altri interessi passivi di natura finanziaria” diversamente rappresentano dei costi e come tali vanno nel conto economico in coerenza con il principio di competenza economica.

ESEMPIO 8 – Modello del conferimento del diritto al concessionario

Si supponga che l’amministrazione ALFA in data 20 settembre 202N stipuli un accordo con la società DELTA per la progettazione, realizzazione e gestione in concessione di una piscina. La concessione ha una durata di n. 10 anni. La piscina è inaugurata in data 20 settembre 202N+2 e la gestione della piscina ha inizio dal primo ottobre 202N+2. L’accordo stabilisce a favore del concessionario il diritto di percepire ricavi dagli utenti del servizio. Il valore di mercato della piscina alla data del 20 settembre 202N+2 è pari ad euro 560 mila. I proventi / ricavi relativi al diritto conferito al concessionario sono stimati annualmente in euro 80 mila.

Come avviene la contabilizzazione per l’amministrazione ALFA?

1. In data 20 settembre 202N l’amministrazione ALFA non effettua alcuna contabilizzazione.
2. In data 20 settembre 202N+2 l’amministrazione ALFA rileva l’attività patrimoniale e la passività il cui valore è pari al valore di mercato di euro 560 mila:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
20/09/202N+2	Fabbricati destinati a sede di pubblici uffici o all’erogazione di servizi pubblici (non militari) in concessione Altri debiti non correnti	560.000	560.000

3. Alla fine di ciascun esercizio a partire dal terzo anno – 202N+2 – l’amministrazione ALFA rileva la diminuzione della passività e l’ammortamento dell’attività patrimoniale:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/202N+2	Altri debiti non correnti Ricavi da concessioni, diritti reali di godimento e servitù onerose	80.000	80.000

L'importo di euro 80 mila è determinato dividendo il valore di mercato dell'attività patrimoniale per la durata della concessione con decorrenza dal terzo anno: ossia per n. 7 anni.

$$\text{euro } (560.000 / 7) = \text{euro } 80.000$$

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/202N+2	Ammortamenti Altri beni del patrimonio indisponibile non in concessione Fondi ammortamento di beni del patrimonio indisponibile	56.000	56.000

L'importo della quota di ammortamento è determinato dividendo il valore di mercato dell'attività patrimoniale per n. 10 anni:

$$\text{euro } (560.000 / 10) = \text{euro } 56.000$$

Al termine della concessione il valore contabile della passività è pari a zero mentre il valore residuo dell'attività patrimoniale è pari ad euro 168 mila:

$$\text{euro } (560.000 - (56.000 * 7)) = \text{euro}$$

$$\text{euro } (560.000 - 392.000) = \text{euro } 168.000$$

Altre passività, passività potenziali e attività potenziali

A norma del paragrafo 21 le eventuali altre passività, le passività potenziali e le attività potenziali derivanti da un accordo per servizi in concessione devono essere contabilizzate dall'amministrazione concedente nel rispetto di quanto stabilito dall'ITAS 11 – *Strumenti finanziari* e dall'ITAS 13 – *Fondi, passività potenziali e attività potenziali*.

ESEMPIO 9 – Passività potenziale

Si supponga che a seguito dell'accordo tra l'amministrazione ALFA e la società DELTA e a seguito dell'avvio dei lavori di realizzazione del parcheggio un gruppo di soggetti abbia fatto in data 20 aprile 202N+1 causa all'amministrazione al fine di far valere un proprio diritto sull'area su cui insisterà il parcheggio e ottenere un equo risarcimento quantificato in ottemperanza alla procedura di diritto civile in euro 800 mila.

L'amministrazione ALFA dopo aver analizzato gli estremi della contestazione e con il supporto del proprio ufficio legale ha deciso di resistere in giudizio nel tentativo di far valere le proprie ragioni.

Quale è il comportamento contabile corretto per l'amministrazione ALFA?

La causa intentata contro l'amministrazione ALFA espone la stessa ad un rischio da cui scaturisce a carico dell'amministrazione ALFA una passività potenziale quantificata in euro 800 mila.

La contabilizzazione della passività potenziale deve avvenire seguendo la disciplina contenuta nell'ITAS13 – *Fondi, passività potenziali e attività potenziali*.

ESEMPIO 10 – Attività potenziale

Si supponga che all'interno dell'accordo stipulato tra l'amministrazione ALFA e la società DELTA sia stabilito che dopo i primi cinque anni della concessione l'amministrazione ALFA può realizzare la vendita di un numero di stalli massimo pari al 10% del numero totale degli stalli.

Supponendo che gli stalli totali siano in numero 300 il numero di stalli vendibili a partire dal quinto anno è pari a 30.

Quale è il comportamento contabile corretto per l'amministrazione ALFA?

La possibilità prevista dall'accordo a favore dell'amministrazione ALFA di vendere a decorrere dal quinto anno un numero massimo di 30 stalli determina a favore dell'amministrazione ALFA medesima una attività potenziale.

La contabilizzazione e la valutazione dell'attività potenziale deve avvenire seguendo la disciplina contenuta nell'ITAS 11 – *Strumenti finanziari*.

ESEMPIO 11 – Attività patrimoniale realizzata in più anni e registrata dal concedente per stati di avanzamento lavori.

Si supponga che l'amministrazione ALFA affidi alla società DELTA la realizzazione di un tratto autostradale e la gestione dello stesso per la durata di otto anni. La realizzazione del tratto autostradale è stimata in due anni e la durata complessiva dell'accordo stipulato tra l'amministrazione ALFA e la società DELTA è di anni 10. Si supponga che il compenso spettante al concessionario per tale servizio sia incluso nella serie predeterminata di pagamenti e/o nei ricavi che il concessionario ha diritto a ricavare dalla gestione dell'attività patrimoniale in concessione. Il costo di progettazione e realizzazione del tratto stradale ammonta a complessivi euro 800 mila. Si supponga che tutti i flussi di cassa siano alla fine dell'anno. Al termine dell'anno 10 l'accordo termina e il concessionario trasferirà la gestione della strada al concedente.

Si supponga infine che all'interno dell'accordo sia previsto a carico dell'amministrazione ALFA l'obbligo di pagare alla società DELTA l'importo annuale di euro 100 mila a partire dall'anno 3 fino all'anno 10. Tale obbligo riflette il valore dell'attività patrimoniale. Detti pagamenti sono destinati a coprire il costo di realizzazione della strada e i costi operativi annuali di euro 22 mila.

Quale è il comportamento contabile corretto per l'amministrazione ALFA?

L'amministrazione ALFA rileva inizialmente l'attività patrimoniale al valore di euro 800 mila tenuto conto degli stati di avanzamento lavori: euro 300 mila nell'anno 1 e euro 500 mila nell'anno 2.

L'ammortamento viene effettuato annualmente a partire dall'anno 3 poiché è a partire da detto anno che il tratto autostradale entra in funzione. Di seguito le rilevazioni contabili con l'utilizzo della passività finanziaria:

Rilevazione alla fine dell'esercizio 1

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/202N	Fabbricati destinati a sede di pubblici uffici o all'erogazione di servizi pubblici (non militari) in concessione Debiti verso altri finanziatori a lungo termine	300.000	300.000

Rilevazione alla fine dell'esercizio 2

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/202N+1	Fabbricati destinati a sede di pubblici uffici o all'erogazione di servizi pubblici (non militari) in concessione Debiti verso altri finanziatori a lungo termine	500.000	500.000

Rilevazione dell'ammortamento a partire dal 31.12. dell'anno 3

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/202N+2	Ammortamenti Altri beni del patrimonio indisponibile non in concessione Fondi ammortamento di beni del patrimonio indisponibile	100.000	100.000

Sempre a partire dalla fine dell'anno 3 l'amministrazione ALFA paga alla società DELTA l'importo di euro 100 mila con conseguente diminuzione del valore della passività finanziaria

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/202N+2	Debiti verso altri finanziatori a lungo termine Conti Correnti di Tesoreria Centrale	100.000	100.000

Altri ricavi

A norma del paragrafo 22 i proventi e i ricavi risultanti da un accordo per servizi in concessione diversi da quelli specificati nei paragrafi precedenti sono contabilizzati dall'amministrazione concedente nel rispetto di quanto stabilito dall'ITAS 9 – *Ricavi e proventi*.

Presentazione in bilancio e informazioni integrative

I paragrafi 23 – 25 disciplinano la presentazione in bilancio e le informazioni integrative.

Nel dettaglio:

- L'amministrazione concedente presenta le informazioni nei prospetti contabili del bilancio di esercizio secondo quanto indicato dall'ITAS 1 - *Composizione e schemi del bilancio di esercizio*.
- Nel determinare l'informativa da inserire in nota integrativa, si considerano tutti gli aspetti degli accordi per servizi in concessione. In ciascun esercizio, l'amministrazione concedente indica le seguenti informazioni relative ad accordi per servizi in concessione: a) una descrizione dell'accordo; b) le condizioni significative dell'accordo che potrebbero influenzare l'importo, la tempistica e la certezza dei flussi finanziari futuri; c) la tipologia e la dimensione di: i. diritti a utilizzare determinate attività patrimoniali; ii. diritti a esigere dal concessionario la prestazione di determinati servizi con riferimento all'accordo per servizi in concessione; iii) attività patrimoniali relative a servizi in concessione rilevate come attività patrimoniali nel corso dell'esercizio, incluse le attività già nella disponibilità del concedente riclassificate come attività patrimoniali relative a servizi in concessione; iv. diritti a ricevere specifiche attività patrimoniali alla scadenza dell'accordo per servizi in concessione; v. opzioni di rinnovo e di cessazione anticipata dell'accordo; vi. obblighi a fornire al concessionario l'accesso alle attività patrimoniali relative a servizi in concessione o ad altre attività generatrici di ricavi; e vii. altri diritti e obblighi; d) le modifiche dell'accordo intervenute nel corso dell'esercizio; e) le tecniche di stima applicate e i risultati della valutazione di cui al paragrafo 17.

Da ultimo l'informativa da prodursi in conformità al paragrafo 24 è fornita singolarmente per ciascun accordo per servizi in concessione, qualora rilevante, e in forma aggregata per gli accordi per servizi di natura simile.