

TRATTAMENTO CONTABILE DEL DIRITTO D'USO ESCLUSIVO DI UN'INFRASTRUTTURA

Disclaimer: La scheda è composta da due parti: una contabile e l'altra fiscale. La parte contabile è curata dall'OIC mentre la parte fiscale è curata dall'Agenzia delle Entrate conformemente alle rispettive competenze istituzionali. Le indicazioni fornite si applicano solo alle specifiche fattispecie descritte nella scheda e, pertanto, non limitano i poteri istituzionali delle Autorità, laddove in seguito alle attività di vigilanza condotte emergesse un quadro informativo differente o più completo.

Fattispecie

Una Società, che redige il bilancio d'esercizio secondo le norme del Codice civile, sottoscrive un contratto per l'utilizzo esclusivo di un'infrastruttura identificata (ad esempio, una tratta identificata di fibra ottica). Il contratto ha una durata determinata (10 anni) e prevede il pagamento di un corrispettivo da corrispondere in un'unica soluzione alla data di sottoscrizione del contratto.

La proprietà dell'infrastruttura resta in capo al fornitore dell'infrastruttura che è anche responsabile della relativa manutenzione.

Nel contratto non sono previsti altri servizi. Non ci sono altri contratti tra le parti che devono essere letti congiuntamente al contratto in esame. La fattispecie in esame non prende in considerazione il caso in cui il contratto fosse stato acquistato tramite un'aggregazione aziendale (ad esempio fusione o conferimento).

Trattamento contabile

Nella fattispecie in oggetto risulta essenziale l'analisi contrattuale per distinguere la natura reale o obbligatoria dei diritti trasferiti e conseguentemente identificare il trattamento contabile appropriato.

Nel caso in esame, è possibile desumere la natura obbligatoria del diritto d'uso dai seguenti elementi:

- esclusività del diritto d'uso a favore del cessionario: nel caso in esame, il cedente mantiene la proprietà del bene. Pertanto, il cessionario non dispone di un diritto esclusivo di utilizzazione del bene in oggetto con possibilità di intervento a sua cura, costo e spese sul bene oggetto del diritto trasferito;
- onere della manutenzione del bene oggetto del diritto reale d'uso: le manutenzioni ordinarie e straordinarie risultano a carico del cedente. Si rendono quindi necessarie ulteriori attività da parte del cedente affinché il cessionario possa utilizzare il bene.

La circostanza che il corrispettivo sia stato individuato a corpo e forfetariamente con riferimento all'intera durata del contratto e non ad annualità o a rate periodiche, seppure tipica dei contratti traslativi di diritti reali, non è di per sé idonea a qualificare il negozio giuridico sottostante come traslativo di un diritto reale.

Pertanto, la fattispecie risulta assimilabile ad un contratto di locazione, che ai sensi dell'articolo 1571 del codice civile è *il contratto col quale una parte si obbliga a far godere all'altra una cosa mobile o immobile per un dato tempo, verso un determinato corrispettivo*.

L'OIC 12 al paragrafo 65 prevede che nella voce B8) *Per godimento di beni di terzi* sono iscritti i corrispettivi per il godimento di beni di terzi materiali ed immateriali, tra i quali rientrano ad

esempio anche: canoni per la locazione finanziaria di immobili, impianti, macchinari, autoveicoli, ecc.. Rientrano in questa voce anche i canoni periodici corrisposti a terzi per l'usufrutto di beni mobili ed immobili, l'enfiteusi e la concessione del diritto di superficie su immobili.

L'Appendice A - *Operazioni di locazione finanziaria e compravendita con retrolocazione finanziaria* dell'OIC 12 prevede che un'operazione di locazione si qualifica come locazione finanziaria quando trasferisce al locatario la parte prevalente dei rischi e dei benefici inerenti ai beni locati.

La stessa Appendice prevede che le società utilizzatrici rilevano i canoni corrisposti a fronte dei beni locati tra i costi della produzione, voce B8 "per godimento di beni terzi" del conto economico. Se il contratto prevede il pagamento di un maxicanone iniziale la parte del maxicanone di competenza dell'esercizio è rilevata tra i costi della produzione alla voce B8 "per godimento di beni terzi" del conto economico mentre la parte di costo non di competenza dell'esercizio è rinviata agli esercizi successivi mediante l'iscrizione di un risconto attivo.

Pertanto, nel caso di specie la Società rileva il corrispettivo versato alla data di sottoscrizione del contratto nei risconti attivi e la quota di competenza dell'esercizio è iscritta nella voce B8 del conto economico.

Eventuali modifiche delle politiche contabili precedentemente adottate, derivanti dalla pubblicazione del documento in oggetto, sono contabilizzate come cambiamenti di principi contabili ai sensi dell'OIC 29 "Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio".

Trattamento fiscale

Da un punto di vista fiscale, occorre preliminarmente verificare se, sulla base di quanto previsto nell'Appendice A dell'OIC 12, la fattispecie è inquadrabile in una locazione operativa ovvero in un contratto di locazione finanziaria.

Ciò premesso, nell'ipotesi di una locazione operativa, il corrispettivo corrisposto in un'unica soluzione alla data di sottoscrizione del contratto risulterà ripartito contabilmente lungo la durata del contratto di locazione e tale ripartizione assumerà rilevanza anche da un punto di vista fiscale. Ciò sulla base del principio di derivazione di cui all'articolo 83 del TUIR.

Anche nella diversa ipotesi in cui il contratto si configuri di locazione finanziaria, la deducibilità del maxi canone è subordinata al rispetto del principio della competenza (cfr. circolare n. 8/E del 7 aprile 2017, par. 8.4).

In tale ipotesi, il corrispettivo versato in un'unica soluzione dovrà essere assoggettato alla specifica disciplina prevista dal comma 7 dell'articolo 102 del TUIR, in base alla quale *"a prescindere dalla durata contrattuale prevista, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2, in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa; in caso di beni immobili, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore a dodici anni"*.

Inoltre, nella medesima ipotesi di locazione finanziaria, risulterà fiscalmente irrilevante la quota capitale dei canoni riferibile all'area su cui insistono fabbricati strumentali, per effetto di quanto disposto dall'art. 36, comma 7-bis del D.l. n. 220/2006.

In definitiva, il maxi canone iniziale non potrà assumere rilevanza fiscale interamente nel periodo di corresponsione ma dovrà essere ripartito, nel rispetto del principio di competenza, per tutta la durata del contratto o, se questo è inferiore al periodo minimo previsto dal predetto comma 7 dell'articolo 102 del TUIR, per la durata di quest'ultimo.