



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

**Fondazione  
Nazionale dei  
Commercialisti**  
FORMAZIONE

**iFEL**  
Fondazione ANCI

---

# GLI STANDARD CONTABILI ITAS: LA CONTABILITÀ ACCRUAL DELLE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE

---

---

**CORSO  
ON LINE**

**ITAS 6: Accordi per servizi in concessione: concedente**

**Riccardo Mussari**

*Prof. Ordinario di Economia Aziendale , Università degli Studi di Siena  
Componente dello Standard Setter Board*



# AGENDA

1. Ambito di applicazione
2. I soggetti
3. L'attività patrimoniale
4. Metodo della passività finanziaria
5. Metodo del conferimento di un diritto  
al concessionario
6. Esempio

ITAS 6 disciplina il trattamento contabile degli accordi per servizi in concessione da parte di un'amministrazione pubblica in qualità di concedente, nonché le informazioni da presentare nella Nota integrativa

Oggetto e ambito di applicazione

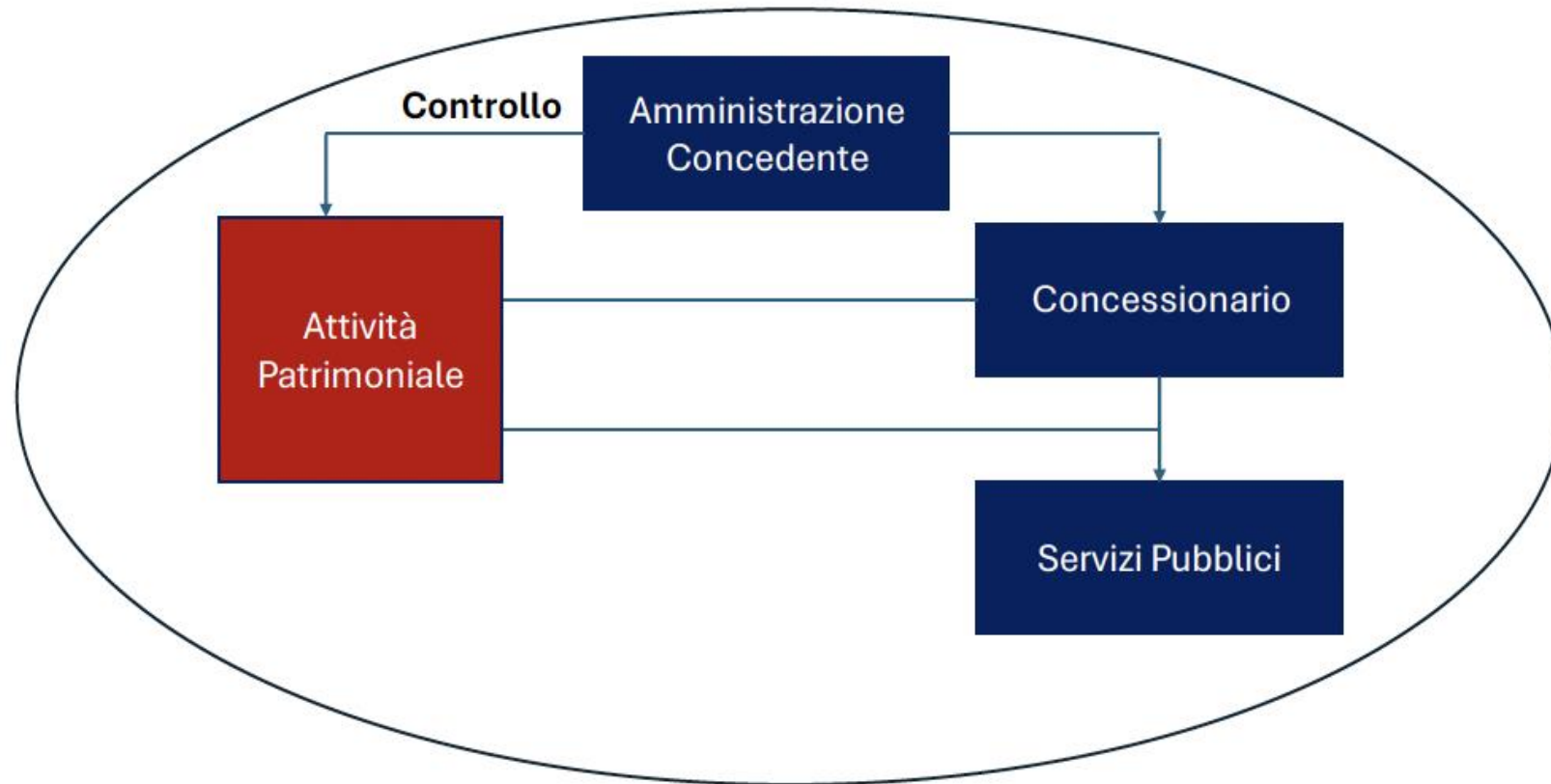
Gli accordi che rientrano nell'ambito di applicazione di ITAS 6 prevedono che il concessionario fornisca, per conto dell'amministrazione concedente, servizi pubblici mediante l'utilizzo di un'attività patrimoniale destinata alla fornitura dei servizi in concessione

# QUANDO NON SI APPLICA ITAS 6

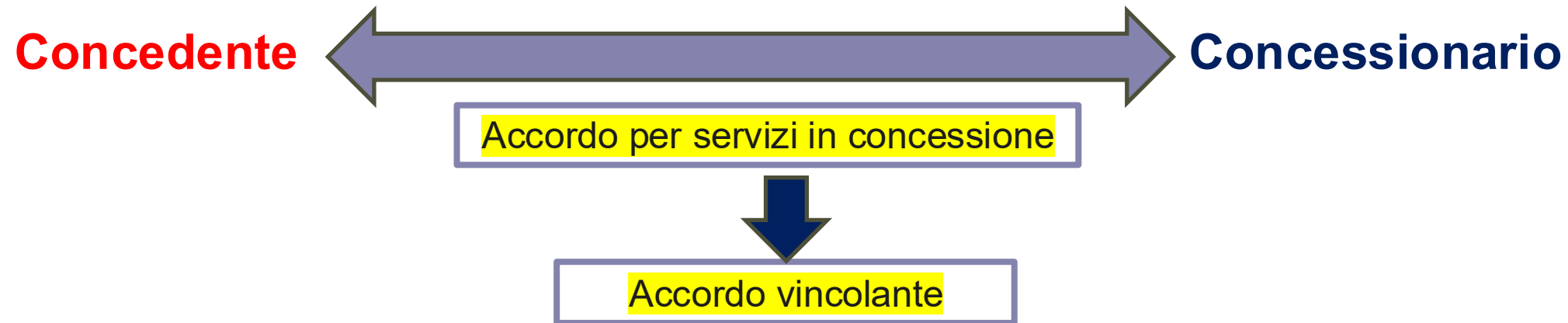
Non rientrano nell'ambito di applicazione di ITAS 6 gli accordi che non prevedono la fornitura di servizi pubblici o che non prevedono il controllo dell'attività patrimoniale da parte dell'amministrazione concedente

# ITAS 6

## Ambito di Applicazione



# I soggetti



# I soggetti



# Conferire il diritto di utilizzare l'attività patrimoniale

amministrazione concedente  
ha il controllo dell'attività  
patrimoniale perché  
l'amministrazione

**controlla i servizi in  
concessione**

**controlla – tramite la  
proprietà o altro valido  
titolo giuridico – qualsiasi  
interessenza residua  
nell'attività patrimoniale  
alla scadenza del periodo  
dell'accordo**

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

La condizione relativa all'interessenza residua non è richiesta se la vita utile dell'attività patrimoniale è uguale o inferiore alla durata della concessione.  
In tali casi, infatti, il valore dell'interessenza alla fine della concessione è pari a zero.

# Controllo servizi in concessione

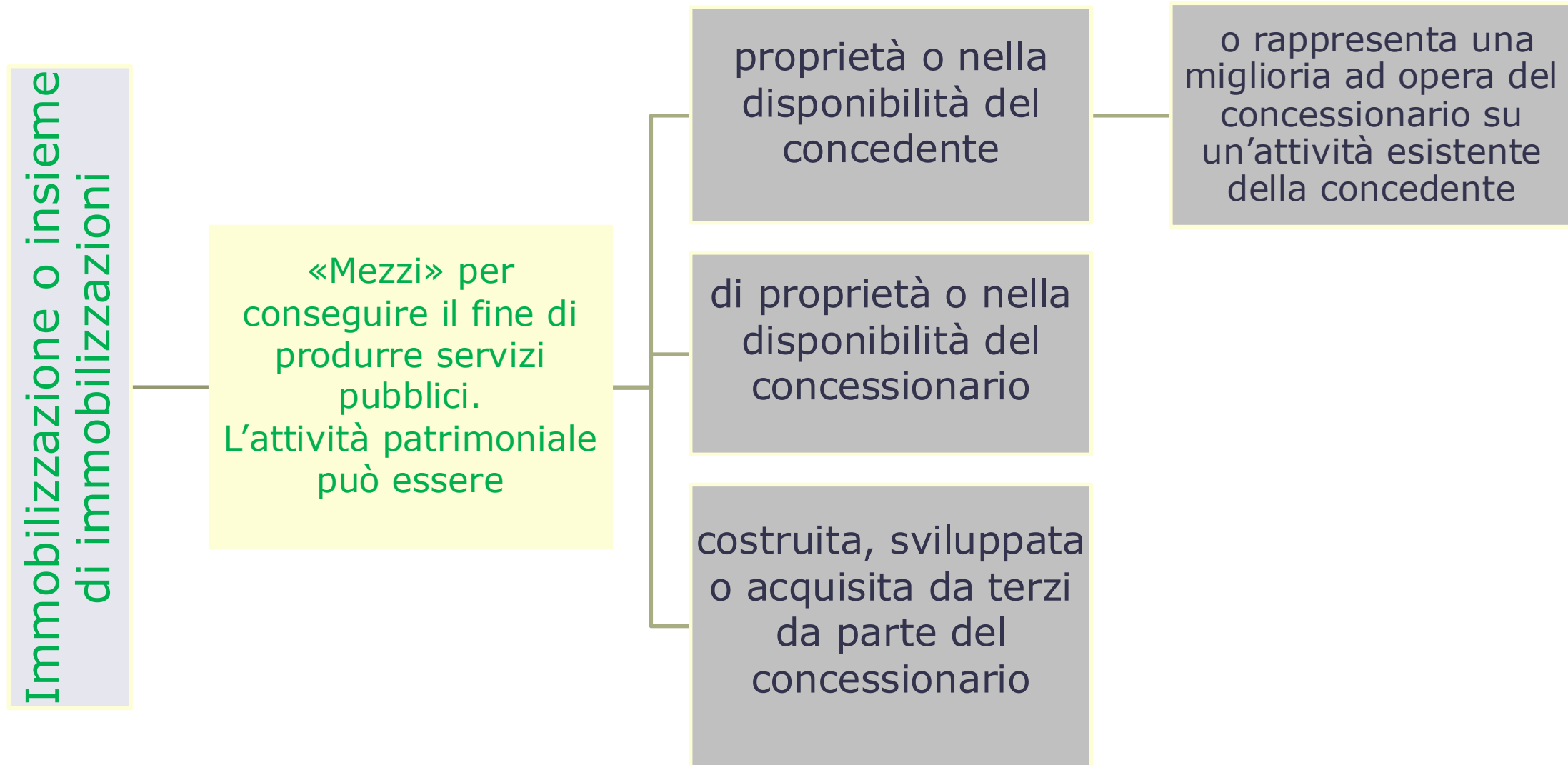
Amministrazione  
concedente ha il potere di  
stabilire

quali servizi il concessionario  
deve fornire mediante l'utilizzo  
dell'**attività patrimoniale**

a chi devono essere forniti i  
servizi

la tariffa o il prezzo dei servizi,  
ovvero i criteri per determinare gli  
stessi

# L'attività patrimoniale

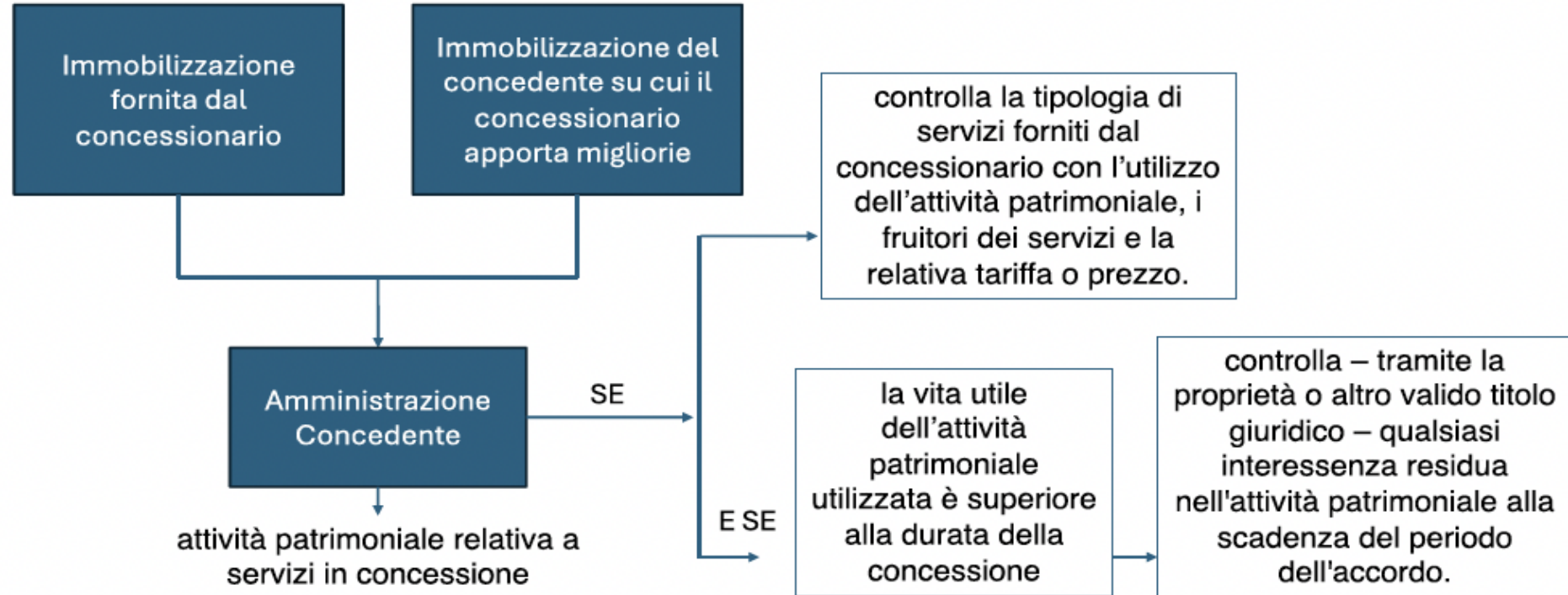


Stante il dettato del Quadro concettuale e di ITAS 4 il controllo di una «risorsa» (attività) è condizione (necessaria) per poterla iscrivere nell'Attivo dello Stato Patrimoniale

Pertanto, l'attività patrimoniale relativa ai servizi in concessione è rilevata nel momento nel quale l'amministrazione concedente ne acquisisce il controllo

Fonte: LG ITAS 6 – Ipotesi: attività patrimoniale non esistente nella disponibilità del Concedente o non adeguata

## Rilevazione iniziale e valutazione dell'attività patrimoniale



# Come si affronta il «problema» di attribuire un valore all'attività patrimoniale

Fonte: LG ITAS 6



Qualora un'attività patrimoniale esistente dell'amministrazione concedente soddisfi le condizioni richiamate in precedenza (slide 8), la concedente riclassifica tale attività patrimoniale come un'attività relativa ai servizi in concessione.

In tal caso, l'attività è valutata in conformità a ITAS 4, *Immobilizzazioni materiali* o a ITAS 5, *Immobilizzazioni immateriali*.

# Immobilizzazione esistente valutata in base a ITAS 4 (materiale) o ITAS 5 (immateriale)

DATA	CONTI	DARE	AVERE
...	Fabbricati destinati a sede di pubblici uffici (in concessione) Fabbricati destinati a sede di pubblici uffici	<b>A</b>	<b>A</b>



La data è quella della firma dell'accordo

Il prospetto di Stato Patrimoniale disciplinato da ITAS 1, prevede per le Immobilizzazioni materiali e immateriali alla nota 2: “[2] con separata indicazione degli importi relativi a beni relativi a servizi in concessione.”

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

**[1] con separata indicazione degli importi relativi ai beni in leasing finanziario.**

**[2] con separata indicazione degli importi relativi a beni relativi a servizi in concessione.**

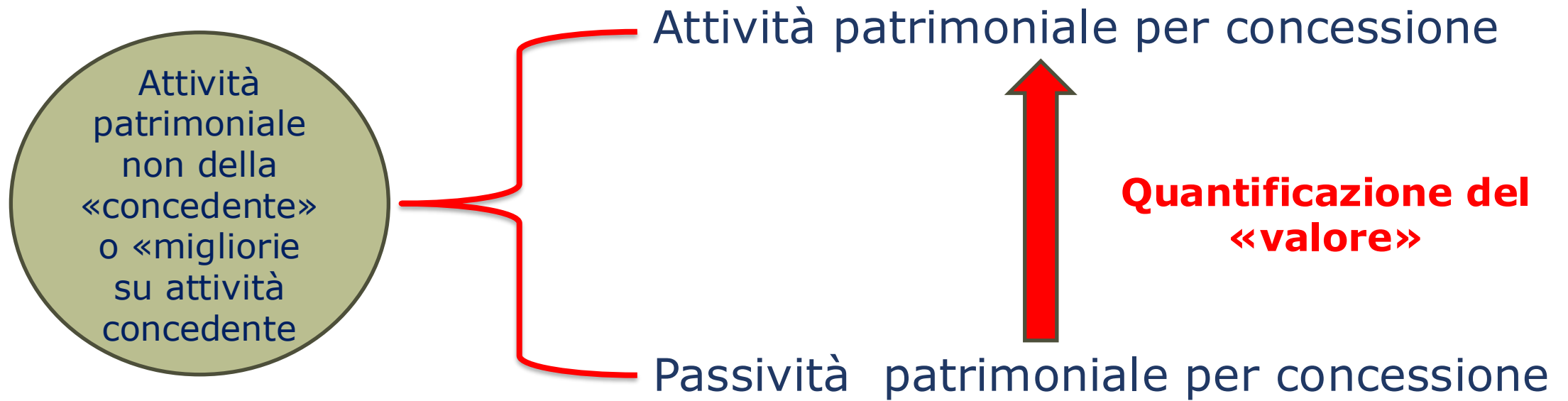
B	Immobilizzazioni materiali
1	Beni demaniali [2] ←
1,1	Terreni
1,2	Fabbricati
1,3	Strade e autostrade
1,4	Strade ferrate
1,5	Opere destinate alla difesa nazionale
1,6	Porti e aerodromi
1,7	Acquedotti e infrastrutture idrauliche
1,8	Beni immobili culturali
1,9	Beni mobili culturali
1,10	Cimiteri
1,11	Mercati
1,12	Altri
2	Beni patrimoniali indisponibili [2] ←
2,1	Terreni
2,2	Mobili e arredi
2,3	Fabbricati destinati a sede di pubblici uffici
2,4	Miniere, cave e torbiere
2,5	Caserme
2,6	Armamenti, aeromobili militari e navi da guerra
2,7	Dotazione della Presidenza della Repubblica
2,8	Beni culturali
2,9	Altri
3	Beni patrimoniali disponibili [1]
3,1	Investimenti immobiliari
3,2	Terreni
3,3	Fabbricati
3,4	Impianti e macchinari
3,5	Attrezzature
3,6	Mezzi di trasporto
3,7	Macchine per ufficio e hardware
3,8	Mobili e arredi
3,9	Attività biologiche
3,10	Altri
4	Immobilizzazioni in corso e acconti
	Totale immobilizzazioni materiali

ATTIVITÀ NON CORRENTI	
A	<u>Immobilizzazioni immateriali e avviamento [1] [2]</u>
1	Diritti di brevetto e utilizzazione opere dell'ingegno
2	Concessioni, licenze, marchi
3	Altri diritti
4	Avviamento
5	Immobilizzazioni in corso e acconti
6	Altre
	Totale immobilizzazioni immateriali e avviamento



**[1] con separata indicazione degli importi relativi ai beni in leasing finanziario.**

**[2] con separata indicazione degli importi relativi a beni relativi a servizi in concessione**



# Valorizzazione della passività

Metodo della passività  
finanziaria

Metodo del  
conferimento di un  
diritto al concessionario

# Metodo della passività finanziaria

Condizione

amministrazione concedente ha obbligo incondizionato a pagare il concessionario per la costruzione, lo sviluppo, l'acquisizione o la miglioria di un'attività relativa a servizi in concessione

L'amministrazione concedente ha un obbligo incondizionato di pagamento al concessionario se, nell'ambito dell'accordo vincolante, ha garantito di corrispondergli:

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

# Metodo della passività finanziaria

Valorizzazione passività finanziaria

Valore attuale dei pagamenti futuri

Il valore attuale è determinato con riferimento al momento di rilevazione iniziale della passività, utilizzando il tasso di attualizzazione applicabile a passività di durata simile secondo quanto disciplinato dall'ITAS 11 - *Strumenti finanziari*

Il valore dell'attività patrimoniale realizzata e resa disponibile dal concessionario è pari all'obbligazione finanziaria assunta, **sommata ai pagamenti eventualmente già effettuati**

# Metodo del conferimento

condizione

L'amministrazione concedente non ha un obbligo di pagamento al concessionario per la costruzione, lo sviluppo, l'acquisizione o la miglioria di un'attività patrimoniale relativa a servizi in concessione, ma conferisce al concessionario il diritto di percepire ricavi dagli utenti del servizio o da un'altra attività generatrice di ricavi

# Metodo del conferimento

Valorizzazione passività e sua variazione di valore

Importo pari al valore di mercato o, in sua mancanza, al costo di sostituzione dell'attività patrimoniale realizzata e resa disponibile dal concessionario

L'amministrazione concedente rileva i ricavi relativi al diritto conferito al concessionario e riduce la passività in base alla sostanza dell'accordo per servizi in concessione

Se l'amministrazione concedente assolve all'obbligo di pagamento al concessionario per la costruzione, lo sviluppo, l'acquisizione o la migioria di un'attività relativa a servizi in concessione **in parte** assumendo una passività finanziaria **e in parte** conferendo un diritto al concessionario, è necessario che ciascuna parte della passività totale sia contabilizzata separatamente.

## **Esempio tratto dalle LG ITAS 6**

L'amministrazione ALFA sottoscrive, in data 20 settembre 202N, un accordo con la società "DELTA" affinché la stessa realizzi un parcheggio sotterraneo di tre piani procedendo, una volta realizzato, alla gestione dello stesso.

La realizzazione del parcheggio sotterraneo ha avuto un costo di euro 4 milioni.

I lavori di realizzazione del parcheggio terminano in data 30 maggio 202N+2 con il collaudo e l'inaugurazione dell'opera completata.

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 di  
incassare i ricavi derivanti dalla gestione del  
parcheggio per l'intera durata della  
concessione pari a 30 anni.

per la parte relativa all'obbligo incondizionato di pagamento al concessionario, l'amministrazione ALFA deve iscrivere nel proprio stato patrimoniale una passività seguendo il modello della passività finanziaria il cui valore è determinato attualizzando per un periodo di 15 anni gli importi che si è impegnata a versare alla società DELTA: 100 mila euro annui per 15 anni

Relativamente all'attività patrimoniale di nuova realizzazione, l'amministrazione ALFA

per la parte relativa ai ricavi che il concessionario ha il diritto di incassare per l'intera durata della concessione, l'amministrazione ALFA 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

## **Parte relativa all'obbligo incondizionato di pagamento al concessionario**

Occorre:

- 1) determinare il tasso di attualizzazione sulla base del tasso di attualizzazione di passività avente durata simile;
- 2) calcolare il valore attuale alla data di rilevazione della passività.

Supponendo che il tasso di attualizzazione di una passività avente durata simile sia pari al 4%, dato  $t$  pari a 15 anni, il VA è euro 1.156.312,29

**Nell'esempio, 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**

**Parte relativa ai ricavi che il concessionario ha il diritto di incassare per l'intera durata della concessione**

L'amministrazione ALFA, sulla base del numero dei posti/stalli presenti nel parcheggio e sulla base delle tariffe applicate e concordate con il concessionario, decide di far determinare il valore di mercato dell'attività patrimoniale di nuova realizzazione affidandosi ad un esperto indipendente.

L'esperto indipendente quantifica il valore di mercato dell'attività patrimoniale in euro 3 milioni.

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

<b>DATA</b>	<b>CONTI</b>	<b>DARE</b>	<b>AVERE</b>
<b>30/05/202N+2</b>	<b>Fabbricati ... in concessione</b>	<b>1.156.312,29</b>	
	<b>Debiti verso concessionari di servizi (di cui al modello della passività finanziaria)</b>		<b>1.156.312,29</b>

+Attivo = +Passivo  
**invarianza PN**

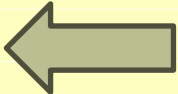
<b>PASSIVITÀ NON CORRENTI</b>	
<b>E</b>	<b><u>Debiti</u></b>
<b>1</b>	<b>Titoli del debito pubblico</b>
<b>2</b>	<b>Verso banche</b>
<b>3</b>	<b>Verso Tesoreria dello Stato</b>
<b>4</b>	<b>Verso altre amministrazioni pubbliche [4]</b>
<b>5</b>	<b>Verso altri finanziatori</b>
<b>6</b>	<b>Verso concessionari di servizi [5]</b>
<b>7</b>	<b>Verso fornitori</b>
<b>8</b>	<b>Acconti</b>
<b>9</b>	<b>Verso altri</b>
	<b>Totale debiti</b>



**[4] Con separata indicazione dei debiti per trasferimenti concessi e non erogati e dei debiti per trasferimenti ricevuti.**

**[5] Con separata indicazione dei debiti di cui al modello della passività finanziaria.**

## PASSIVITÀ CORRENTI

H	<u>Debiti</u>	
1	Titoli del debito pubblico	
2	Verso banche e tesoriere	
3	Verso Tesoreria dello Stato	
4	Verso altre amministrazioni pubbliche [4]	
5	Verso altri finanziatori	
6	Verso concessionari di servizi [5]	
7	Verso fornitori	
8	Acconti	
9	Verso altri	
		Totale debiti
I	<u>Fondi</u>	
1	Per trattamento di quiescenza e trattamento di fine rapporto	
2	Per imposte	
3	Altri fondi	
		Totale fondi
L	<u>Ratei, risconti e altre passività</u>	
1	Ratei passivi	
2	Risconti passivi	
3	Diritti da concessione di servizi	
		Totale ratei, risconti e altre passività
		<b>TOTALE PASSIVITÀ CORRENTI</b>
		<b>TOTALE PASSIVO (PN+PASSIVITÀ NON CORRENTI + PASSIVITÀ CORRENTI)</b>

[4] Con separata indicazione dei debiti per trasferimenti concessi e non erogati e dei debiti per trasferimenti ricevuti.

[5] Con separata indicazione dei debiti di cui al modello della passività finanziaria.

**Rilevazione dell'attività patrimoniale per la parte il cui valore scaturisce dal modello di conferimento**

<b>DATA</b>	<b>CONTI</b>	<b>DARE</b>	<b>AVERE</b>
<b>30/05/202N+2</b>	<b>Fabbricati ... in concessione</b>	<b>3.000.000</b>	
	<b>Debiti verso concessionari di servizi</b>		<b>3.000.000</b>

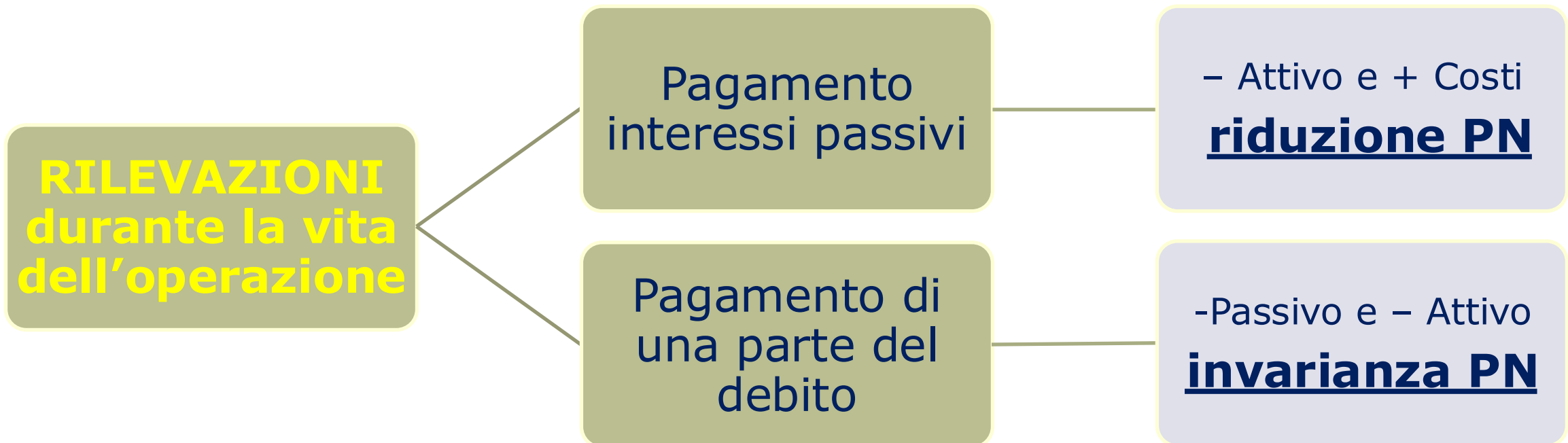
+Attivo = +Passivo  
**invarianza PN**

Valore dell'elemento  
attivo

**1.156.312,29**  
**+**  
**3.000.000**

**4.156.312,29**

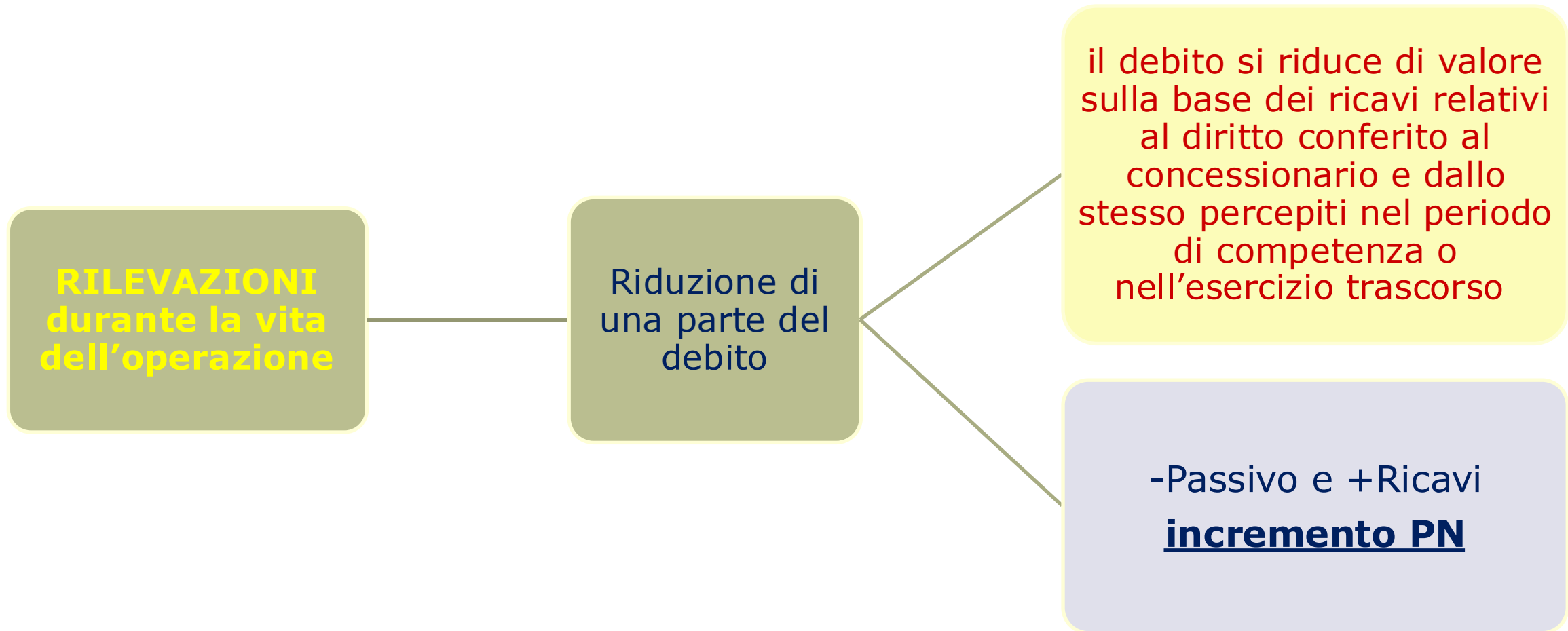
Per la parte di debiti scaturente dal modello della passività finanziaria



**Rilevazione del pagamento del debito per la parte il cui valore scaturisce dal modello della passività finanziaria**

<b>DATA</b>	<b>CONTI</b>	<b>DARE</b>	<b>AVERE</b>
<b>31/12</b>	<b>Debiti (non correnti) verso concessionari di servizi</b>	<b>A</b>	
	<b>Interessi passivi</b>	<b>B</b>	
	<b>Altri depositi bancari</b>		<b>A + B</b>

Per la parte di debiti scaturente dal modello di conferimento



**Rilevazione della riduzione del debito per la parte il cui valore scaturisce dal modello di conferimento**

<b>DATA</b>	<b>CONTI</b>	<b>DARE</b>	<b>VERE</b>
<b>31/12</b>	<b>Debiti verso concessionari di servizi Ricavi da concessione</b>	<b>P</b>	<b>P</b>

Determinazione della quota di ammortamento sul valore complessivo dell'attività

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12	Ammortamenti Fabbricati in concessione Fondo ammortamento Fabbricati in concessione	C	C

La stima della quota di ammortamento, trattandosi di fabbricati, si determina in base al dettato di ITAS 4

Per quanto attiene all'informativa da inserire in Nota integrativa, si rinvia la testo dello Standard

# Grazie per l'attenzione

