

Oneri di smantellamento e ripristino di cespiti: un nuovo modello di contabilizzazione

di **Fabio Landuzzi**

In collaborazione scientifica con

Pirola
Pennuto
Zei

Corso di 4 incontri

Bilancio d'esercizio 2024

Scopri di più

Nella serie degli **emendamenti** al set dei **Principi contabili** approvati dall'OIC lo scorso mese di marzo, spicca in modo particolare l'intervento – che ha interessato nello specifico **l'OIC 16 e l'OIC 31** – con cui è stata **risolta la querelle** - che si trascinava da lungo tempo - **circa la modalità di rilevazione contabile** dei fondi che le imprese si trovano talora a dover iscrivere a fronte degli oneri posti a loro carico per lo **smantellamento e il ripristino di cespiti**.

L'OIC aveva, infatti, ricevuto una **richiesta di chiarimenti** proprio in merito alla contabilizzazione dei **fondi di smantellamento e/o ripristino**; il punto centrale della questione era sostanzialmente quello di comprendere se la contropartita dell'iscrizione del fondo potesse o meno essere imputata a **incremento del costo del cespite** per il quale la società si trova ad avere l'obbligo di dover provvedere allo **smantellamento e/o al suo ripristino**. La prassi delle imprese, infatti, aveva sinora portato a sviluppare **due diversi modelli contabili** circa la rappresentazione in bilancio di questa fattispecie:

1. da una parte, le imprese che, al **momento in cui sorgeva l'obbligazione** in questione, provvedevano ad **iscrivere l'intero ammontare del fondo per oneri e spese future**, con contropartita diretta **imputata al conto economico** dell'esercizio di insorgenza dell'obbligo;
2. dall'altra parte, le imprese che, invece, procedevano alla **formazione del fondo** al passivo in modo **progressivo**, ossia accantonando al conto economico di ciascun esercizio la **quota di costo assunta come di competenza dell'esercizio** stesso, **sino ad arrivare per accumulo alla iscrizione del fondo** al passivo per l'ammontare stimato come adeguato rispetto all'assolvimento dell'obbligo posto a loro carico.

Entrambi i modelli contabili presentavano **pregi e difetti**. Il primo, privilegiava senza dubbio **l'informazione patrimoniale**, perché esprimeva da subito la stima della **passività potenziale** a carico dell'impresa; dall'altra parte, però, **sacrificava in modo eccessivo il conto economico** dell'esercizio di insorgenza dell'obbligazione di smantellamento o ripristino, **a beneficio degli esercizi seguenti in cui il cespite veniva impiegato** concorrendo alla formazione del reddito

dell'impresa.

Il **secondo modello**, di contro, rappresentava una soluzione più fedele al **postulato della competenza economica**, a sacrificio, però, dell'informativa patrimoniale, dato che la passività potenziale non veniva esposta in bilancio per la sua interezza, ma solo in **forma progressiva e crescente nel tempo**.

Il **modello contabile unico indicato dall'OIC** in forza degli emendamenti approvati si propone, perciò, di tenere conto di **entrambe le esigenze** informative: da una parte, quella di dover esprimere, da subito, il costo **complessivo dell'investimento** che deve dare conto anche della quota che afferisce all'**obbligazione di smantellamento o ripristino**, in quanto anche questa parte di spesa è imprescindibile per poter avere titolo di impiegare il bene nel processo produttivo dell'impresa; dall'altra parte, quella di far concorrere i relativi costi alla formazione del **risultato economico di ciascun esercizio** nel corso del quale il cespite viene impiegato, secondo il principio della **competenza economica**.

A tale scopo, il **modello contabile unico approvato dall'OIC**, e che ha richiesto emendamenti agli OIC 16 e 31, prevede:

- **l'incremento del costo del cespite**, con contropartita l'iscrizione del **fondo oneri per smantellamento e/o ripristino**, per l'intero importo stimato della passività in oggetto, sin dall'**esercizio di insorgenza dell'obbligazione** di smantellamento e/o ripristino;
- **l'ammortamento** nel corso della vita utile del cespite del suo **costo complessivo iscritto all'attivo immobilizzato**, comprendente perciò **anche la porzione riferita alla iscrizione del fondo per oneri futuri di smantellamento e/o ripristino**.

Vi possono, poi, essere situazioni in cui l'impresa si trova **obbligata a dover provvedere allo smantellamento e/o al ripristino** di un **bene che non è iscritto all'attivo** del proprio bilancio perché, ad esempio, è **condotto in locazione** o in **concessione** (si pensi, ad esempio, al caso di una stazione di rifornimento); in questo caso, la **contropartita alla iscrizione del fondo** per oneri di smantellamento cespite e/o ripristino del sito sarà **un'attività immateriale**, iscritta, perciò, tra le "**Altre Immobilizzazioni Immateriali**" (OIC 24), la quale, tenuto conto della sua recuperabilità, **sarà ammortizzata lungo la prevista durata di utilizzo del cespite stesso**.

E', invece, **diverso** il caso in cui l'obbligo dell'impresa si sostanzia nel dover **ripristinare il bene per restituirlo al concedente** o al proprietario in **perfette condizioni di funzionamento**; in questa circostanza, infatti, si applica quanto previsto per i **Fondi di manutenzione e ripristino dei beni gratuitamente devolvibili**, o per i beni facenti parte di un compendio aziendale in affitto; il fondo viene formato con accantonamenti che vengono **ripartiti sistematicamente lungo la durata della concessione** o dell'affitto.

Infine, per quanto concerne la **prima applicazione** del nuovo modello contabile unico, in considerazione del fatto che rappresenta un'innovazione, che in alcune circostanze può assumere una rilevanza significativa, ne è **consentita l'applicazione prospettica**, in modo

alleggerire gli oneri di prima applicazione.