

Corso teorico – pratico di contabilità generale e bilancio

di Enrico Larocca

Dottore Commercialista e Revisore Contabile in Matera

Il conferimento di beni in godimento: aspetti operativi e aspetti contabili

SOMMARIO

Il problema della valutazione del conferimento di beni in godimento, pone da un punto di vista amministrativo, la necessità di determinare il valore del conferimento che, nel caso di specie, è pari al costo dei diritti di godimento determinato attraverso il processo di capitalizzazione del canone di godimento figurativo. La capitalizzazione nel concreto richiede almeno tre variabili di ingresso, quali: l'ammontare della rendita periodica, alla quale il socio conferente rinuncia per tutto il periodo di conferimento, il tasso e il tempo di godimento. Da questo punto di vista, anche il flusso di servizi che deriva dal fattore produttivo in godimento, è considerato un'utilità economica. Eventuali differenze tra il valore attuale dei flussi economici capitalizzati e la quota sottoscritta, salvo revisione del valore del conferimento, saranno regolate in denaro.

Aspetti generali del conferimento di beni in godimento

Spesso accade che una società, si trovi di fronte alla necessità di acquisire in godimento di un determinato bene strumentale di proprietà altrui. Le ragioni che indirizzano la nostra scelta verso quel determinato bene, possono essere di natura logistica, dimensionale o di altra natura. Certo, in alternativa, si potrebbe ricorrere alla locazione, anche non finanziaria del bene, a patto che il proprietario si dimostri disponibile a concederlo in uso, dietro corresponsione di una rendita fissa. Se il bene è ritenuto strategico nei piani aziendali e non esiste un'apprezzabile alternativa, si cercherà di coinvolgere il proprietario del bene prescelto nella società, garantendogli una partecipazione che sia in funzione del flusso dell'utilità economica prospettico associabile all'uso del bene, capitalizzato,

come una qualunque rendita, ad un certo tasso e per il periodo d'uso scelto come tempo di attualizzazione.

Aspetti operativi del conferimento di beni in godimento

Posto che, il flusso dei servizi ricavabili dall'uso di un bene di proprietà altrui, è valutabile economicamente, è possibile considerare il valore economico associato al flusso dei servizi resi dal bene, un'immobilizzazione immateriale (*intangible assets*), iscrivibile nella voce B-I-07) dell'attivo dello Stato Patrimoniale, denominata: **Altre Immobilizzazioni immateriali**. L'ammortamento dell'immobilizzazione immateriale, avverrà in funzione della durata del periodo di godimento, frazionando il costo determinato per capitalizzazione della rendita, per il numero degli anni previsti dal contratto. La quantificazione dell'ammortamento a «quota costante», potrebbe risultare non adeguatamente motivata, ove si ritenesse che l'incidenza sulla redditività di periodo,

Principio contabile n.24 – Altre Immobilizzazioni immateriali

La settima voce "Altre" della classe delle Immobilizzazioni immateriali accoglie altri eventuali costi capitalizzabili che, per la loro differente natura, non trovano collocazione nelle altre voci di questa classe, analizzate in precedenza. Si tratta di una voce residuale prevista dal legislatore per ridurre al minimo la necessità di aggiungere altre voci avvalendosi del 3° comma dell'art. 2423 ter c.c. I costi iscrivibili in questa voce devono rispettare il principio generale valido per tutte le immobilizzazioni immateriali, ossia che si tratti di costi che non esauriscano la loro utilità in un solo periodo, ma che siano produttivi di benefici per l'impresa lungo un arco temporale di più esercizi.

dei costi d'uso dell'*intangible asset* in discorso, debba essere parametrata al contributo dato dal bene al processo produttivo e di questo se ne chieda parere, ove presente, anche al Collegio sindacale, così come dispone l'art. 2426 del c.c. Ma diventerebbe insormontabile ostacolo ad una quantificazione diversa da quella a quote costanti, l'assenza di una contabilità analitico-gestionale, atta a misurare le quote di ammortamento stanziare su ciascun ciclo produttivo, fermo restando che conformemente al principio contabile n. 24, elaborato dall'OIC, la capitalizzazione e il successivo ammortamento, sono ammissibili solo in relazione a beni ad utilità

pluriennale. Sebbene l'inciso appare in questo contesto pleonastico, occorrerà tenerne conto per evitare *annacquamenti di capitale*. Occorre infine sottolineare, che il **sostenimento di costi per migliorie e spese incrementative, compiute su beni di terzi**, dovrebbe essere capitalizzato e ammortizzato per il minor periodo, tra quello di **utilità futura specifica delle spese incrementative** e quello di **durata residua del contratto di godimento del bene**, così come dispone il principio OIC 16¹. Riteniamo che, in ogni caso, la soluzione migliore sia la seconda, perché esiste un'inscindibile relazione tra l'uso del bene in godimento e il concorso delle spese ad esso correlate, alla formazione del risultato economico di bilancio, per la quale è inammissibile una

¹ V. Antonelli e R. D'Alessio in Summa Contabile, ed. 2008, Il Sole 24 Ore, pag. 296.

Il commercialista telematico

prosecuzione autonoma del processo di ammortamento delle spese incrementative, oltre il momento di retrocessione del bene strumentale in godimento. Diversamente, si dovrebbe ammettere un'evidente ultrattività di una spesa che ha sicure «connotazioni di accessorietà», rispetto ad un bene ormai *radiato* dal processo produttivo.

Passando alle scritture contabili del conferimento in discorso, distingueremo le scritture riguardanti:

- (1) il conferimento e la revisione della valutazione dell'apporto;
- (2) l'ammortamento del costo del bene immateriale;
- (3) le spese di manutenzione del bene di terzi in godimento.

Scritture contabili a P.D.

Si supponga che sia stata costituita la Zotta S.p.A. con capitale di 300.000 Euro, conferito in pari misura da tre azionisti A, B e C. Gli azionisti A e B, conferiscono in denaro, mediante l'esecuzione di bonifici a favore della società, l'azionista C apporta un fabbricato in godimento. Il perito nominato per la valutazione, effettua la stima del valore dei servizi in godimento, capitalizzando il canone figurativo annuo di 9.500 Euro per 12 anni, al tasso del 6%. Il risultato della capitalizzazione è rappresentato nella tabella che segue.

	Anno	Canone	Tasso	Coefficiente	Valore Attuale
Esempio 1	1	9.500,00	6%	0,94339623	8.962,26
	2	9.500,00	6%	0,88999644	8.454,97
	3	9.500,00	6%	0,83961928	7.976,38
	4	9.500,00	6%	0,79209366	7.524,89
	5	9.500,00	6%	0,74725817	7.098,95
	6	9.500,00	6%	0,70496054	6.697,13
	7	9.500,00	6%	0,66505711	6.318,04
	8	9.500,00	6%	0,62741237	5.960,42
	9	9.500,00	6%	0,59189846	5.623,04
	10	9.500,00	6%	0,55839478	5.304,75
	11	9.500,00	6%	0,52678753	5.004,48
	12	9.500,00	6%	0,49696936	4.721,21
			Totale		114.000,00

Legenda della tabella:

Anno = anno di riferimento;

Canone = Canone annuo stimato;

Tasso = tasso di attualizzazione utilizzato;

Coefficiente = coefficiente di attualizzazione;

Il commercialista telematico

Valore attuale = Canone annuo attualizzato.

La differenza tra la quota sottoscritta dall'azionista C di 100.000 Euro e il valore attuale del canone figurativo riferito all'intero periodo di godimento di 12 anni di 114.000 Euro, verrà regolata con conguaglio in denaro a favore del socio C.

- a) rilevazione della sottoscrizione del capitale sociale di 300.000 Euro da parte dei soci A, B e C. alla data dell'atto notarile di costituzione

sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Azionista A c/sottoscrizione	A – I (o A-C II 5)	100.000,00	
Azionista B c/sottoscrizione	A – I (o A-C II 5)	100.000,00	
Azionista C c/sottoscrizione	A – I (o A-C II 5)	100.000,00	
Versamenti in c/aumento capitale	P – A VII)		300.000,00

Di seguito, verrà rilevato il giroconto dalla Riserva per versamento in c/aumento capitale al capitale sociale, a seguito della registrazione dell'atto di costituzione della società, nel Registro delle Imprese.

- b) rilevazione del giroconto da riserva a capitale sociale

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Versamenti in c/aumento capitale	P – A VII)	300.000,00	
Capitale sociale	P – A I)		300.000,00

- c) rilevazione dei conferimenti eseguiti dagli azionisti secondo le varie modalità

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Diritti di godimento su Immobili	A – B I 7)	114.000,00	
Azionista C c/sottoscrizione	A – I (o A-C II 5)		100.000,00
Azionista C c/conguaglio quote sottoscritte	P – D 3)		14.000,00
Banca c/c	A – C IV 1)	200.000,00	
Azionista A c/sottoscrizione	A – I (o A-C II 5)		100.000,00
Azionista B c/sottoscrizione	A – I (o A-C II 5)		100.000,00

- d) rilevazione del pagamento del conguaglio in denaro per 14.000 Euro

sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Azionista C c/conguaglio quote sottoscritte	P – D 3)	14.000,00	
Banca c/c	A - C IV 1)		14.000,00

Il commercialista telematico

Per ragioni di semplicità, si suppone che gli amministratori in ossequio al disposto di cui all'art. 2343 del c.c. non abbiano rilevato differenze in ordine alla stima del «conferimento in natura» in misura superiore ad 1/5 dell'ammontare del conferimento iniziale, per cui non occorre rilevare alcuna differenza.

Alla fine di ogni esercizio, occorrerà rilevare l'ammortamento dei diritto di godimento sugli immobili di terzi, che si suppone sia calcolato in ragione di 1/12 del valore attuale complessivo iscritto in bilancio.

A tal fine a P.D. rileveremo:

sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Amm.to diritti di godimento su immobili	CE – B 10 a)	9.500,00	
F.do Amm.to diritti di godimento su immobili	A – B I 7)		9.500,00

Per quanto riguarda la rilevazione delle spese di manutenzione e riparazione, sostenute in relazione a beni in godimento, occorrerà distinguere le spese di manutenzione e riparazione ordinaria, dalle

Definizione e classificazione dei costi di manutenzione e riparazione

- Ordinarie:** sono quelle sostenute **per mantenere** il livello di efficienza e produttività originario
- Straordinarie:** sono quelle sostenute **per accrescere** la funzionalità e la produttività originaria.

spese di manutenzione e riparazione straordinaria. Per **spese di manutenzione ordinaria**, si intendono le spese sostenute per mantenere **in stato di normale efficienza** i beni strumentali. La principale finalità delle **spese di manutenzione ordinaria**, è quella di porre in essere **atti** volti a **conservare la durata economico-tecnica programmata**. Al contrario, **le spese di riparazione straordinaria**, sono quelle sostenute **per ripristinare l'efficienza ordinaria**, compromessa da **eventi non programmabili**. Quindi, la loro finalità è quella di **riattribuire ai beni strumentali riparati, la funzionalità**

perduta a seguito di eventi dannosi. Le **spese di manutenzione e riparazione straordinaria**, invece, determinano un **accrescimento di produttività e di funzionalità**, nel bene strumentale preesistente, con la conseguenza che i relativi costi vanno classificati come costi ad utilità pluriennale e conse-

Il commercialista telematico

guentemente ammortizzati, alternativamente, mediante la capitalizzazione all'originario costo per diritti di godimento o autonomamente, come altri costi pluriennali.

Ad esempio, la rilevazione di **costi per manutenzioni e riparazioni ordinarie** per 3.000 Euro, più IVA ordinaria, darà luogo alle seguenti scritture a P.D.:

sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Manutenzioni e riparazione ordinarie	CE – B 7)	3.000,00	
IVA ns/credito	A – C II 4-bis)	600,00	
Debiti verso fornitori	P - D 7)		3.600,00

Per converso, la rilevazione di **costi per manutenzioni e riparazioni straordinarie** per 30.000 Euro, più IVA ordinaria, darà luogo alle seguenti scritture a P.D.:

sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Manutenzioni e riparazione straordinarie	CE – B 7)	30.000,00	
IVA ns/credito	A – C II 4-bis)	6.000,00	
Debiti verso fornitori	P - D 7)		36.000,00

Matera, 18/02/2008

<http://www.commercialistatelematico.com/>

<http://www.commercialistatelematico.com/newsletter.html>

© 1995 - 2008 Commercialista Telematico. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.