

## Attualità **Il DDL 1611 sul servizio cimiteriale: le novelle in materia contabile**

di Mario Calzoni, Roberto Calzoni (\*)

**SOMMARIO:** 1. Aspetti introduttivi – 2. Il dettato comune citato dall'art. 17 del DDL 1611 in esame – 3. In particolare i fondi accantonati a destinazione vincolata di cui ai commi da 5 a 8: prime riflessioni.

### 1. Aspetti introduttivi

Il DDL 1611 su «Disciplina delle attività funerarie», al titolo III (Disciplina dell'attività cimiteriale e della cremazione), capo I (Aspetti generali e specificità cimiteriali), art. 17 (Oneri manutentivi e gestionali cimiteriali), tratta la parte economica-patrimoniale afferenti alle gestioni cimiteriali.

La *ratio legis* del citato articolo è quella di modificare completamente le modalità di contabilizzare i proventi cimiteriali da concessione dei manufatti sepolcrali. È noto che per gran parte delle realtà gestionali comunali ed esternalizzate le attuali modalità non permettono di adeguatamente orientare al futuro il gestore ... senza aver operato gli accantonamenti pregressi sulle obbligazioni assunte (per gli anni al saldo di tale concessione) sui manufatti sepolcrali. La problematica è emersa in particolare in quelle zone del Paese in cui maggiore è stato lo sviluppo della cremazione, che - unitamente alla grande crisi economica in atto - ha ridotto enormemente la quantità di nuove concessioni cimiteriali, rompendo il meccanismo di autoalimentazione del sistema: con le ultime concessioni si coprivano costi di gestione passati, per i quali nulla si era accantonato per spese future.

### 2. Il dettato commentato dell'art. 17 del DDL 1611 in esame

Nel merito, il c. 1 recita:

«1] Gli oneri di gestione dei servizi cimiteriali sono coperti con:

- a) trasferimenti dai concessionari di sepoltura e dagli utenti dei servizi cimiteriali, in funzione dei beni e dei servizi acquistati;
- b) trasferimenti degli Enti Locali appartenenti all'ATOC derivanti sia dal pagamento dei servizi indivisibili, per la quota di competenza proveniente dal riparto della TASI, che per le scelte tariffarie discostantesi da tariffe standard;
- c) altri eventuali proventi».

È subito da precisare gli «oneri di gestione» di cui trattasi sono quelli da correlarsi con l'ottenimento dell'equilibrio economico-finanziario (come da successivo c. 5) e quindi, in sostanza, con il pareggio minimale di bilancio, tra costi operativi ed extraoperativi (imposte comprese) <sup>(1)</sup>.

Ciò precisato la lett. «a» del c. 1 in esame prevede i trasferimenti dagli utenti per le concessioni amministrative riferite ai manufatti sepolcrali e le tariffe per il servizio acquistato dall'utente.

La successiva lett. «b» si riferisce ai trasferimenti a favore del gestore della quota di competenza della TASI.

La lettera «c» si riferisce ad altri eventuali proventi quali i trasferimenti (es. corrispettivi dall'ente locale titolare del servizio, i proventi finanziari o straordinari o altri ricavi dall'utenza o altri ricavi [classe A5, art. 2425, C.C.]) in funzione del *mix* del servizio affidato/erogato.

<sup>(1)</sup> Cfr. CALZONI M., *Il bilancio nelle aziende dei servizi pubblici*, Giuffrè E., Milano, 2000, pagg. 401-464. Dello stesso autore *La legge di stabilità 2014 riflessa nel settore cimiteriale*, in atti seminario Euro.Act s.r.l., Milano, febbraio 2014; *Le appostazioni contabili nel settore cimiteriale e la relazione comunale per l'affidamento di nuovi servizi*, in atti seminario Euro.Act s.r.l., Parma, maggio 2014.

La somma dei ricavi del c. 1, lett. da «a» a «c» (classe A e A5, del conto economico ex art. 2425, C.C.) darà copertura integrale ai costi totali di gestione come sopra indicato (imposte comprese).

Il c. 2 recita:

«2] Gli oneri manutentivi riguardanti i sepolcri privati nei cimiteri o per manufatti di cui venga, sulla base delle norme regolamentari di ATOC, consentita l'installazione, sono integralmente a carico degli aventi titolo, individuati per i sepolcri privati nei concessionari e per le inumazioni in campo comune nei familiari del defunto, aventi titolo a disporre delle spoglie mortali».

Esso meglio specifica il contenuto del precedente c. 1, lett. «a» circa gli oneri manutentivi riferiti ai manufatti sepolcrali a carico degli utenti/concessionari<sup>(2)</sup> e per le inumazioni in campo comune a carico dei familiari del defunto.

Il c. 3 recita:

«3] Il Comune destina una quota del gettito annuale della TASI, non inferiore al venti per cento in presenza nel suo territorio di cimitero avente caratteristiche monumentali, per garantire l'equilibrio economico-finanziario della gestione dei cimiteri per i servizi indivisibili ad essi connessi, nella misura individuata attraverso il rilevamento analitico dei relativi costi indivisibili necroscopico-ci-

miteriali, previsto dall'articolo 1, comma 682, lettera b), numero 2) della legge 27 dicembre 2013, n. 147».

In presenza di gestori cimiteriali il valore della TASI di cui alla lett. «b», c. 1 sopraccitato rappresenta un input di partenza.

Al di fuori di tale fattispecie il valore della TASI sarà a capienza del risultato di esercizio sopraccitato, in concorso con le altre poste economiche del c. 1.

L'art. 1, c. 682, lett. «b», L. 147/2013 (legge di stabilità 2014) recita:

«682] Con regolamento da adottare ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997, il comune determina la disciplina per l'applicazione della IUC, concernente tra l'altro: [...]; b) per quanto riguarda la TASI: 1) la disciplina delle riduzioni, che tengano conto altresì della capacità contributiva della famiglia, anche attraverso l'applicazione dell'ISEE; 2) l'individuazione dei servizi indivisibili e l'indicazione analitica, per ciascuno di tali servizi, dei relativi costi alla cui copertura la TASI è diretta».

Il c. 4 recita:

«4] Si applica ad ogni tipo di concessione cimiteriale, indipendentemente che sia o meno destinata a contenere urne cinerarie, il criterio di calcolo della tariffa contenuto nell'articolo 4 del decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro della salute, del 1 luglio 2002 e successive modificazioni. In tal caso, la tariffa non è da considerarsi come massima, ma come ordinaria, e possono consentirsi variazioni positive o negative rispetto a tale tariffa ordinaria al massimo del venticinque per cento».

Il citato DM 1 luglio 2002 prevede, all'art. 4, quanto segue:

«1] La tariffa, da corrispondere una tantum, per la dispersione delle ceneri all'interno dei cimiteri è determinata dal comune nella misura massima di euro 160 e può essere determinata in misura differente in relazione al luogo di dispersione delle ceneri.

2] La tariffa, anche differenziata, per la conservazione di urna cineraria in cimitero, è determinata dal comune in base alle seguenti voci di calcolo: a) canone annuo per l'uso dello spazio assegnato per ogni anno di durata della cessione in uso, percepibile anche in un'unica soluzione, che compete a chi cede in uso la sepoltura; b) canone annuo per il recupero delle spese gestionali cimiteriali, per ogni anno di durata della cessione in uso, pari o inferiore

<sup>(2)</sup> Sul punto, in dottrina, si rinvia alle opere di ANGOLI M. a cura di, *Manuale di polizia mortuaria*, CEL E., Gorle (BG), 2000; LOSTRITTO P., CORRADO E., *La polizia mortuaria. Commento al nuovo regolamento di polizia mortuaria approvato con D.P.R. 10/ 9/1990, n. 285 con legislazione complementare e rassegna di giurisprudenza*, Maggioli E., Rimini, 1991; LOSTRITTO P., CORRADO E., *La progettazione delle opere cimiteriali. Guida tecnica ed amministrativa*, Maggioli E., Rimini, 1994; GASPARELLI L. *Costruzioni funerarie. 50 esempi di cappelle, edicole, cippi, stele, sarcofaghi, monumentini e colombari cimiteriali. Simbolismo, iconografia ed epigrafia funeraria. Norme regolamentari. Esempio di cimitero.*, Maggioli E., Rimini, 1993; SANCHIRICO A. e DIANESE G. a cura di, *La polizia mortuaria. Commento al regolamento emanato con D.P.R. 285/90 e successiva normativa*, Edizioni Giuridiche Simone, Napoli, 1998; SCOLARO S., *La polizia mortuaria. Guida pratica alla gestione funeraria e cimiteriale*, II ediz., Maggioli E., Rimini, 2003; VERCELLI O., *Guida ai servizi di polizia mortuaria. Commento al nuovo regolamento di polizia mortuaria - d.p.r. 10 settembre 1990, n. 285*, II edizione, Maggioli E., Rimini, 1991; FOGLI D., atti del seminario *Modalità di gestione da parte degli enti locali di servizi cimiteriali, di cremazione e di illuminazione elettrica votiva*; Ferrara, Maggio 2013; FOGLI D., *Atti del corso di formazione Come fare quadrare i conti dei cimiteri [...]*, Ferrara, 22 maggio 2013; CALZONI M., su *La legge di stabilità 2014 riflessa nel settore cimiteriale*, in atti seminario Euro.Act s.r.l., Milano, febbraio 2014; CALZONI M., su *Le appostazioni contabili nel settore cimiteriale e la relazione comunale per l'affidamento di nuovi servizi*, in atti seminario Euro.Act s.r.l., Parma, maggio 2014.

re alla metà di cui al punto a), percepibile anche in unica soluzione, che compete al gestore del cimitero».

Il c. 5 recita:

«5] Per garantire l'equilibrio economico-finanziario della gestione ordinaria il gestore del cimitero:

a) utilizza una parte non inferiore al cinquanta per cento e non superiore all'ottanta per cento dei proventi, compresi i canoni pluriennali, derivanti da ogni tipo di concessione cimiteriale, per la gestione e manutenzione ordinaria dei cimiteri;

b) utilizza la parte rimanente, non inferiore al venti per cento dei proventi annui, accantonata in apposito fondo a destinazione vincolata, per:

1) provvedere alle spese manutentive straordinarie;

2) realizzare nuove opere cimiteriali;

3) o, in difetto, garantire il mantenimento futuro dei cimiteri, attraverso uno specifico piano economico-finanziario pluriennale».

Il legislatore si esprime in termini di equilibrio della gestione economico-finanziaria coincidente con il pareggio di bilancio.

Tale locuzione sottintende il perseguimento del pareggio di bilancio<sup>(3)</sup>.

Vedasi poi per le ipotesi della finanza di progetto di cui al successivo c. 6.

Per tale particolarità sistemica, il commento del presente c. 5 viene ricompreso in quello del successivo c. 6.

La nota integrativa (art. 2427, punto n. 7, C.C.) illustrerà poi la natura della «destinazione» sub lett. «b» tra le ipotesi 1, 2 o 3.

Il c. 6 recita:

«6] Se la durata dell'affidamento del servizio cimiteriale, della concessione di costruzione e gestione o della finanza di progetto, sono inferiori alle durate di concessione dei manufatti, il gestore del cimitero è tenuto ad alimentare – pro quota proporzionale – con parte dei proventi da concessione di sepoltura lo specifico fondo che, al termine ri-

spettivamente dell'affidamento, della concessione di costruzione e gestione, progetto di finanza, è destinato al gestore subentrante o al soggetto comunque successore per il mantenimento cimiteriale futuro. Tale fondo ha la natura di fondo di accantonamento per spese future, non soggetto ad imposte ai fini IRES ed IRAP. I manufatti delle opere costruite dal gestore e non concessi sono valorizzati al valor contabile netto».

Il c. 6 **ne subordina** l'applicazione al fatto che la durata dell'affidamento del servizio cimiteriale nelle forme previste dal DDL 1611 **sia inferiore** alle durate delle concessioni dei manufatti sepolcrali all'utenza.

In tale ipotesi il fondo a destinazione vincolata dovrà essere alimentato – pro quota proporzionale – con parte dei proventi da concessione di sepoltura.

Fermo restando i moduli gestori di cui agli artt. 16 (*Affidamento della gestione cimiteriale*) e 22 (*Misure sulle partecipazioni societarie pubbliche*), c. 1, correttamente il c. 6 dell'art. 17 in esame include anche le concessioni di costruzione e gestione assistite o meno da finanza di progetto (cfr. il D.Lgs. 163/2006, codice unico appalti e la direttiva 2004/18/Ce, settori ordinari).

Concorrono alla copertura dei costi totali una parte non inferiore al 50% e non superiore all'80% dei ricavi complessivi (c. 5).

La parte residua non inferiore al 20% dei proventi, è accantonata ad apposito fondo (con trattamento contabile simile ad un fondo rischi) non imponibile IRES ed IRAP, a destinazione vincolata come da lett. «b», c. 5 pluricitato.

Alla scadenza dell'affidamento per una durata inferiore a quella della concessione dei manufatti sepolcrali (qualunque sia il modulo gestorio tra quelli previsti dal DDL 1611) il gestore uscente trasferisce il fondo al gestore subentrante.

Ai sensi dell'art. 2424 (*Contenuto dello stato patrimoniale*), C.C., ultimo comma il controvalore del fondo è iscritto nei conti d'ordine, voce «Impegni verso terzi».

Alla scadenza dell'affidamento del servizio di cui trattasi, i manufatti ricompresi nelle opere costruite dal gestore uscente (e quindi non rientranti nei manufatti concessi dall'ente locale a detto gestore del quale ne ha solo la disponibilità) **sono trasferiti al gestore subentrante** al netto di eventuali contributi pubblici (in conto impianti *et similia*) e del fondo ammortamenti, fermo restando ogni possibile operazione di svalutazione/rivalutazione ai sensi di legge.

Ma v. *infra* il commento al c. 7

<sup>(3)</sup> Cfr.: BUSANI A., *La riforma del diritto delle società e dei bilanci*, Il Sole – 24 Ore, Milano, 2003; C.N.D.C. e C.N.R.C., *Principi contabili*, 3 tomi, Giuffrè E., Milano, 2003; FONDAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI MILANO, *L'applicazione dei principi di comportamento del Collegio sindacale*, n. 10 tomi, Giuffrè E., Milano, 2000; GROSSI G., *Il gruppo comunale e le sue dinamiche economico-gestionali*, Cedam, Padova, 2001; MAINARDI A., *La nota integrativa e la relazione sulla gestione*, Il Sole 24 - Ore, Milano, 1994; PIZZO M., *Natura economica e funzionale informativa dei conti d'ordine*, Cedam, Padova, 1996; TRAVELLA D., *I conti d'ordine nel bilancio di esercizio*, Egea, Milano, 2000.

Il c. 7 recita:

«7] Nella gestione di cimiteri, i fondi accantonati per garantire l'esecuzione di operazioni cimiteriali future a scadenza della concessione o al termine di inumazioni ordinarie, come anche per la gestione e manutenzione necessarie nel periodo di concessione cimiteriale, non sono tassabili ai fini IRES ed IRAP, laddove corrispondano ad accantonamenti conseguenti ad incassi in unica soluzione delle tariffe o canoni corrispondenti».

Il favor del comma in esame sussiste:

- i) se è stata rispettata la misura di cui al precedente c. 6, lett. «a»;
- ii) se il fondo alla scadenza dell'affidamento in corso sarà – per la parte esistente – trasferito al gestore subentrante;
- iii) se esso sarà comunque impiegato per la esecuzione di opere cimiteriali future;
- iv) se esso sarà comunque impiegato per le opere/operazioni al termine di inumazioni ordinarie;
- v) ovvero se saranno utilizzate dal gestore di cui all'affidamento in corso per la gestione e manutenzioni necessarie per dare esecuzione al dettato del c. 5, lett. «b», punto n. 3 (ed atteso che detto piano pluriennale dovrà ragionevolmente e necessariamente interessare l'intero arco temporale dell'affidamento) <sup>(4)</sup>.

<sup>(4)</sup> In dottrina sul piano industriale si possono consultare, tra le altre, le seguenti opere: BOCCHINO U., Il benchmarking. Uno strumento innovativo per la pianificazione ed il controllo strategico, Giuffrè E., Milano, 1994; BRUNETTI G., CODA V., FAVOTTO F., Analisi, previsioni, simulazioni economico-finanziarie d'impresa, Etas Libri, Milano, 1984; DONALDSON G. (prefazione di PREDA S.), Strategia di mobilità finanziaria, collana di finanza aziendale condotta da BIANCHI T., CODA V., Isedi, Milano 1977; FARNETI G., Le decisioni d'investimento nell'economia aziendale, Maggioli E., Rimini, 1987; FULLER J.R., FARRELL J. JR., Analisi degli investimenti finanziari, McGraw – Hill, Milano, 1993; GAMBEL E.L., La valutazione, simulazione e previsione nella gestione d'impresa, F. Angeli, Milano, 1986; GODET M., Scenari e gestione strategica, Ipsoa, Milano, 1985; GUATRI L., BINI M., Gli intangibili specifici, Egea, Milano, 2003; GUATRI L., BINI M., I moltiplicatori nella valutazione delle aziende, due tomi, Egea, Milano, 2002; GUIDO P. (prefazione di KOTLER P.), Il marketing del valore, Sperling & Kupfer Editori, Milano, 1995; HELLÈ D., Le tecniche di previsione al servizio dell'impresa, F. Angeli, Milano, 1973; LEVITT T., Marketing imagination, Sperling & Kupfer Editori, Milano, 1996; MARBACH G., Previsioni e misure di efficienza aziendale, NIS, Roma, 1989; MARBACH G., MAZZOTTA C., RIZZI A., Le previsioni, Etaslibri, Milano, 1991; MARTELLI A., Analisi strategica mediante scenari, Etaslibri, Milano, 1992; MARTELLI A., Scenari e strategie, Etas Libri, Milano, 1988; PANATI G., in ARDEMANI E. (a cura di), Manuale di amministrazione aziendale controllo e finanza, vol. 11 della collana Dizionari e manuali, ISEDI, Torino, 1974, al cap. 11.8, affronta gli Investimenti e il metodo del tempo di recupero, pagg. 11.56–11.71; SIGNORELLI S., Strategie di coalizione, ISEDI–

A sua volta la non tassabilità IRES e IRAP del fondo di cui trattasi è da ricondursi ad incassi in una unica soluzione delle tariffe (verso l'utenza per i servizi cimiteriali) o canoni corrispondenti (verso l'utenza per l'uso a scadenza dei manufatti sepolcrali o a scadenza di concessioni, sia a sistema di inumazione che di tumulazione).

Il c. 8 recita:

«8] Gli investimenti per la realizzazione di nuovi cimiteri, di ampliamenti di cimiteri esistenti, di nuove aree da concedere o di nuovi manufatti sepolcrali o per la ristrutturazione di sepolture esistenti, di nuova realizzazione di crematori o di loro ristrutturazione o ampliamento, non sono soggetti alle disposizioni concernenti i vincoli del patto di stabilità interno purché il soggetto che li realizza possa dimostrare, con apposito piano economico-finanziario protrato per almeno venti anni, che l'opera si finanzia con i relativi proventi o con i fondi accantonati di cui ai commi precedenti e che non derivino effetti negativi per il bilancio di esercizio non compensati da detti introiti».

Il soggetto gestore, per consentire l'applicazione del favor di cui al comma in esame, dovrà produrre un piano economico-finanziario non inferiore a 20 anni, dimostrando la sussistenza del pareggio di bilancio.

Detto piano sarà redatto al potere di acquisto del 1° anno in corso (*rectius*: al massimo dell'anno successivo a quello di compilazioni), espresso al potere di acquisto della moneta di tale anno.

Ciò comporta, a monte, la redazione del correlato piano degli investimenti con copertura i proventi ed i fondi accantonati di cui ai commi precedenti, sul quale sarà innestato il relativo *report* <sup>(5)</sup>.

Petrini, 1988, Torino; SOLOMON E. in Teoria della finanza aziendale, Collana La nuova scienza. Serie di economia, il Mulino, Bologna, 1972, pagg. 167–169. TROVATO M., (volume a cura di), Il criterio del tempo di recupero del capitale, in Investimenti e decisioni, volume n. 19 della collana Economia e direzione aziendale, ed in particolare il cap. 6. Il criterio del tempo del recupero del capitale, ISEDI, Torino, 1972, pagg. 100–103; VAN HORNE J.C., Teoria e tecnica della finanza di impresa, Il Mulino, Bologna, 1984.

<sup>(5)</sup> Sulle tecniche di *report* sono state consultate le seguenti opere CALZONI M., *Il report nelle aziende dei servizi pubblici locali*, in Atti seminario Cispel Lombardia Services s.r.l., Milano, 2007; TORCIVA S. (collana di studi economici – aziendali diretta da SORCI C.), *I sistemi di reporting nelle aziende di pubblici servizi locali. Progettazione e controllo per il governo aziendale*, Giuffrè E., Milano, 2001; MARELLI A. (Collana di studi economico-aziendali «E. Gionnesi»), *Il sistema di reporting interno. Logiche di strutturazione delle informazioni aziendali per le decisioni dell'alta direzione*, Giuffrè E., Milano.

Per «i proventi» si devono intendere, in senso stretto in una contabilità economica, l'autofinanziamento stretto (risultato di esercizio ed ammortamenti), ovvero le impieghi disponibili di cassa gemmate dalla gestione (complessiva).

Il c. 9 recita:

«9] Per la realizzazione di crematori e di cimiteri, ancorché eseguiti in ambito demaniale comunale, è consentito avvalersi del contratto di disponibilità, con adeguate garanzie sulle opere realizzate».

Circa il contratto di disponibilità, si rinvia D.Lgs. 163/2006 (codice unico appalti).

Sul punto è bene poi tenere presente che, come noto, i cimiteri rientrano nel regime dei beni demaniali (ai sensi dell'art. 824, c. 2, C.C.).

Sul punto è intervenuta l'ANAC con la determinazione n. 4 del 22/5/2013, precisando (in sintesi) che il contratto di disponibilità (art. 160-ter, c. 5, D.Lgs. 163/2006) è applicabile solamente a quelle fattispecie che prevedono il trasferimento della proprietà dell'ente locale del suolo e del soprassuolo, considerata – nel caso dei cimiteri – la sua natura demaniale.

Viceversa, il privato in *project financial* si troverebbe, al termine del contratto di disponibilità, ad occupare un' area demaniale senza titolo.

Si deve quindi ritenere che tra le «adeguate garanzie sulle opere realizzate» previste dal c. 9 in esame, risultino necessarie anche quelle sopra lusingate.

Il c. 10 recita:

«10] Le concessioni d'uso di aree e manufatti sepolcrali non sono assoggettate al tributo di cui all'articolo 14 decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, nella legge 22 dicembre 2011, n. 214 e successive modificazioni».

Si rinvia all'art. 14, L. 214/2011.

### 3. In particolare i fondi accantonati a destinazione vincolata di cui ai commi da 5 a 8: prime riflessioni

Il *genus* del fondo di cui trattasi indicato al c. 5 così come precisato al successivo c. 6, 2° periodo, è quello di «fondo di accantonamento per spese future».

Il trattamento contabile di detto fondo è – *ope legis* – simile ad un «fondo rischi».

La misura del fondo («non inferiore al 20 per cento dei proventi annui») è stabilita dal c. 5, lett. «b»; mentre i successivi punti da n. 1 a 3 di tale lettera

ne vincolano (*ope legis*) l'uso (cfr. la nota integrativa).

Per la parte eccedente i fabbisogni dei sopraccitati punti nn. 1 e 2, la destinazione del fondo è quella del successivo punto n. 3 (a capienza della parte non utilizzata).

Il c. 7 è una specificazione dei punti da n. 1 a 3, lett. «b», c. 6 ... **sempre che** trattasi di «accantonamenti conseguenti ad incassi **in una unica soluzione** delle tariffe o canoni corrispondenti».

Lo stesso dicasi per il c. 8, **purché** sussista un piano economico-finanziario non inferiore ai 20 anni (*rectius*, ovvero di durata maggiore in simmetria informativa con la durata dell'affidamento del servizio cimiteriale) in presenza del minimale pareggio di bilancio per **ogni** anno dei 20.

Sotto il profilo civile, l'art. 17 del DDL 1611 in esame si correlerà con il dettato degli artt. 2424-bis (*Disposizioni relative a singole voci dello stato patrimoniale*), c. 3; 2427 (*Contenuto della nota integrativa*), c. 1, punti n. 1, 4, 6, 7 e 12; 2424-bis (*Disposizioni relative a singole voci dello stato patrimoniale*), cc. 1, punto 4, e 3, C.C.

Si deve poi ritenere che la *species* di tale fondo afferisca a passività certe (e non probabili) di ammontare e data di sopravvenienza incerta.

Ai sensi dell'art. 2424 (*Contenuto dello stato patrimoniale*) C.C., di cui trattasi di una voce della classe B3 (*Fondo per rischi ed oneri. Altri*) del passivo, che transiterà, ai sensi del successivo art. 2425 (*Contenuto del conto economico*), C.C. alla classe B.13 (*Costi della produzione. Altri accantonamenti*) del conto economico.

Trattasi di un fondo, ai fini del TUIR, non soggetto ad imposte Irap e Ires (c. 6, 2° periodo).

Il Documento del CNDC-CNR di cui all'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) tratta *I fondi per rischi ed oneri* al n. 31 dell'agosto 2014 <sup>(6)</sup>.

(\*) *Lothar s.r.l., Soluzioni per i servizi pubblici locali, Formigine (MO)*

<sup>(6)</sup> In [www.fondazioneoic.eu](http://www.fondazioneoic.eu)