

MANUALE DI CONTABILITÀ REGOLATORIA

per la redazione dei conti annuali separati di cui all'Allegato A alla deliberazione 24 marzo 2016, 137/2016/R/com (TIUC) – edizione 2025

Versione 11.1 del 30/07/2026

Indice

PARTE I	ASPETTI GENERALI	7
1	Premessa	7
2	Novità relative alla raccolta per l'esercizio 2025.....	8
3	Dove reperire la documentazione sulla separazione contabile.....	10
4	Ambito di applicazione della separazione contabile per le imprese che operano nei settori dell'energia elettrica e del gas.....	11
4.1	Ambito di applicazione della separazione contabile per i settori dell'energia elettrica e del gas	11
4.1.1	Ambito di applicazione per i soggetti esteri	12
4.1.2	Ambito di applicazione per i soggetti tenuti al bilancio consolidato	13
5	Decorrenza degli obblighi di separazione contabile previsti dal TIUC	15
6	Inadempienza agli obblighi di separazione contabile	16
7	I regimi contabili.....	16
7.1	Precisazioni in merito all'applicazione del regime ordinario per le attività del settore elettrico e del gas	19
8	PERIMETRAZIONE DI ATTIVITÀ E COMPARTI.....	20
8.1	La struttura delle attività, dei comparti, dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise	20
8.2	Precisazione in merito all'attività di produzione dell'energia elettrica	24
9	Perimetrazione dei Servizi comuni e Funzioni Operative condivise.....	24
10	Le attività marginali.....	28
PARTE II	LA VALUTAZIONE DELLE POSTE PATRIMONIALI ED ECONOMICHE NEI CONTI ANNUALI SEPARATI.....	30
11	Collegamenti con la normativa di riferimento per la redazione del bilancio.....	30
11.1	La separazione contabile applicata al bilancio degli enti pubblici	31
12	Modalità di riconciliazione tra conti annuali separati e bilancio.....	31
13	Prospetto di riconciliazione tra bilancio IAS/IFRS e i CAS.....	34
14	Il trattamento contabile degli eventi successivi alla data di chiusura del bilancio.....	35
15	Valorizzazione delle transazioni nell'ambito del gruppo societario	36
16	Valorizzazione delle transazioni nell'ambito dello stesso soggetto.....	39
PARTE III	: NORME DI CONTABILITÀ PER IL REGIME ORDINARIO E SCHEMI CONTABILI	41
17	La contabilità separata per attività	41

17.1	L'attribuzione diretta delle poste patrimoniali ed economiche alle attività, ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise	43
17.2	Le transazioni interne tra i singoli servizi comuni e tra i singoli servizi comuni e le funzioni operative condivise	49
17.3	L'attribuzione alle attività dei costi (al netto delle componenti positive di reddito) dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise	51
17.4	Le transazioni interne tra attività	52
17.5	I driver per l'attribuzione delle poste economiche dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise alle attività	53
18	La contabilità separata per comparti	55
19	Le procedure e i sistemi contabili per la separazione contabile.....	56
20	I documenti che compongono o accompagnano i conti annuali separati.....	56
20.1	I prospetti di conto economico	57
20.2	I prospetti di stato patrimoniale	60
20.3	Il prospetto delle elisioni	61
20.4	I prospetti dei Valori Non Attribuibili	63
20.5	I prospetti di movimentazione delle immobilizzazioni	64
20.6	La nota di commento	66
20.7	I prospetti relativi alle grandezze tecnico-fisiche e monetarie	71
20.8	La relazione del revisore sui conti annuali	71
20.9	I prospetti dei driver	72
PARTE IV LA SEPARAZIONE CONTABILE DEL BILANCIO CONSOLIDATO PER GLI ESERCENTI DEI SETTORI ELETTRICO E GAS		74
21	L'obbligo di redazione dei conti annuali separati sulla base dei valori riportati nel bilancio consolidato per gli esercenti del settore elettrico e gas	74
PARTE V NORME DI CONTABILITÀ PER IL REGIME SEMPLIFICATO PER GLI ESERCENTI DEL SETTORE ELETTRICO E GAS E SCHEMI CONTABILI		77
22	La contabilità separata per attività nel regime semplificato per gli esercenti del settore elettrico e gas	77
22.1	L'attribuzione diretta alle attività, ai servizi comuni e alle eventuali funzioni operative condivise delle poste economiche e delle immobilizzazioni materiali e immateriali	79
22.2	Le transazioni interne tra l'aggregato dei servizi comuni e le funzioni operative condivise	85
22.3	L'attribuzione alle attività dei costi (al netto delle componenti positive di reddito) dell'aggregato dei servizi comuni e delle eventuali funzioni operative condivise	85
22.4	Le transazioni interne tra attività	87

23	Gli schemi dei conti annuali separati.....	87
23.1	Conto economico semplificato ripartito per attività	87
23.2	Prospetto di movimentazione delle immobilizzazioni materiali e immateriali	88
23.3	I prospetti relativi alle grandezze tecnico-fisiche e monetarie	90
23.4	La revisione contabile dei conti annuali separati in regime semplificato	91
PARTE VI MODALITÀ DI TRASMISSIONE DEI CONTI ANNUALI SEPARATI E DELLE RICHIESTE DI CHIARIMENTI.....		92
24	Invio dei conti annuali separati.....	92
25	Esenzioni dall'invio dei conti annuali separati per le imprese operanti nei settori dell'energia elettrica e gas	94
26	Riservatezza dei dati aziendali.....	96
27	Procedura per la rettifica dei CAS.....	97
28	Procedura per le richieste di chiarimento	97
PARTE VII APPENDICI ELETTRICO E GAS		100
Appendice A – Esempi di perimetrazione di attività e comparti settore elettrico e gas		100
Appendice B – Prospetti di conto economico, stato patrimoniale e grandezze monetarie per le attività infrastrutturali.....		124
Appendice C – Prospetti di conto economico, stato patrimoniale e grandezze monetarie per le attività infrastrutturali.....		130
Appendice D GMIT - Grandezze monetarie Informazioni Tariffarie		133
Appendice E GMROSS - Grandezze monetarie relative alla Regolazione per obiettivi di spese e di servizio.....		137
Appendice F Approfondimento di voci contabili rilevanti a fini regolatori		140
PARTE VIII SEPARAZIONE CONTABILE DEL SETTORE IDRICO		142
29	Premessa	142
30	Dove reperire la documentazione sulla separazione contabile.....	143
31	Ambito di applicazione della separazione contabile – settore idrico	144
31.1	Ambito di applicazione per i soggetti tenuti al bilancio consolidato	146
32	Decorrenza degli obblighi di separazione contabile previsti dal TIUC	147
33	Inadempienza agli obblighi di separazione contabile	148
34	I regimi contabili.....	149
35	Quadro di sintesi della separazione contabile	151
35.1	Individuazione degli oggetti di destinazione dei valori economici	153
35.2	Definizione della tipologia di informazioni e di report richiesti per ciascun oggetto	153

35.3	Individuazione dei criteri di attribuzione dei valori economici agli oggetti identificati	157
36	Le attività, i comparti, i servizi comuni e le funzioni operative condivise	162
37	Le attività marginali	166
PARTE IX LA VALUTAZIONE DELLE POSTE PATRIMONIALI ED ECONOMICHE NEI CONTI ANNUALI SEPARATI DEL SETTORE IDRICO		167
38	Collegamenti con la normativa di riferimento per la redazione del bilancio	167
38.1	Modalità di riconciliazione tra conti annuali separati e bilancio IAS/IFRS	168
38.2	Il trattamento contabile degli eventi successivi alla data di riferimento del bilancio	170
38.3	La separazione contabile applicata al bilancio degli enti pubblici	171
39	Valorizzazione delle transazioni nell'ambito del gruppo societario	172
40	Valorizzazione delle transazioni nell'ambito dello stesso soggetto	174
PARTE X : NORME DI CONTABILITÀ PER IL REGIME ORDINARIO E PER IL REGIME SEMPLIFICATO DEL SII		176
41	Le fasi del processo di raccolta dati	176
41.1	L' <i>unbundling</i> classico	176
41.2	L'Add-On del settore idrico	177
42	La contabilità separata per attività e ATO	180
42.1	L'attribuzione diretta delle poste patrimoniali ed economiche alle attività/ATO, ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise	183
42.2	Le transazioni interne tra i singoli servizi comuni e tra i singoli servizi comuni e le funzioni operative condivise	190
42.3	L'attribuzione alle attività/ATO dei costi (al netto delle componenti positive di reddito) dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise	191
42.4	Le transazioni interne tra attività	193
42.5	I <i>driver</i> per l'attribuzione delle poste economiche dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise alle attività/ATO	194
42.6	I <i>driver</i> per il ribaltamento delle poste economiche e patrimoniali dal multiATO agli ATO	196
43	La contabilità separata per comparti (solo regime ordinario)	198
44	Le procedure e i sistemi contabili per la separazione contabile	199
45	I documenti che compongono o accompagnano i conti annuali separati	200
45.1	I prospetti di conto economico	201
45.2	I prospetti di stato patrimoniale	203
45.3	Il prospetto delle elisioni	204

45.4	I prospetti dei Valori Non Attribuibili	206
45.5	I prospetti di movimentazione delle immobilizzazioni	207
45.6	La nota di commento	209
45.7	I prospetti relativi alle grandezze fisico-tecniche e delle grandezze monetarie	212
45.8	La relazione del revisore sui conti annuali	213
45.9	I prospetti dei <i>driver</i>	214
PARTE XI MODALITÀ DI TRASMISSIONE DEI CONTI ANNUALI SEPARATI E DELLE RICHIESTE DI CHIARIMENTI PER IL SETTORE IDRICO.....		216
46	Invio dei conti annuali separati.....	216
47	Riservatezza dei dati aziendali.....	217
48	Procedura per le richieste di chiarimento	218
49	Procedura per la rettifica dei CAS.....	219
PARTE XII APPENDICI SETTORE IDRICO		221
Appendice G – Esempi di perimetrazione di attività e comparti settore idrico.....		221
Appendice H - Perimetrazione dei Servizi comuni e Funzioni Operative condivise		230
Appendice I – Istruzioni operative e chiarimenti per la compilazione dei CAS per i gestori del SII		235
Appendice J Grandezze fisico-tecniche e raccolta RDT		249
Appendice K Prospetto delle immobilizzazioni e cespiti MTI-4.....		251
PARTE XIII ABBREVIAZIONI		253
Appendice L – ABBREVIAZIONI		253

PARTE I ASPETTI GENERALI

1 Premessa

Con la deliberazione 24 marzo 2016, 137/2016/R/com (di seguito: deliberazione 137/2016/R/com), e in particolare con l'Allegato A alla medesima deliberazione (di seguito: TIUC), l'allora Autorità per l'energia elettrica il gas e il sistema idrico, oggi ARERA (di seguito: Autorità) ha integrato le disposizioni di separazione contabile (*unbundling* contabile) per le imprese operanti nei settori dell'energia elettrica e del gas, di cui alla deliberazione 22 maggio 2014, 231/2014/R/com (di seguito deliberazione 231/2014/R/com), con le disposizioni in materia di obblighi di separazione contabile per i gestori del servizio idrico integrato (di seguito: gestori del SII) .

Con la medesima deliberazione 137/2016/R/com, inoltre, l'Autorità ha dato mandato congiunto al Direttore dell'allora Direzione Sistemi Idrici e al Direttore dell'allora Direzione Infrastrutture *Unbundling* e Certificazione dell'Autorità di aggiornare, anche tramite apposito tavolo tecnico con gli operatori e le associazioni rappresentative di categoria, il Manuale di contabilità regolatoria (di seguito: il Manuale), già pubblicato per il settore elettrico e gas, integrandolo con apposite linee guida in materia di separazione contabile del settore idrico in coerenza con quanto disposto dalla deliberazione 137/2016/R/com.

Le disposizioni del TIUC, come integrato dalla deliberazione 137/2016/R/com, decorrono a partire dall'esercizio 2016, ovvero dal primo esercizio che si apre dopo il 31 dicembre 2015. Per gli esercizi 2014, ovvero per il primo esercizio che si apre dopo il 31 dicembre 2013, e per l'esercizio 2015, ovvero per il primo esercizio che si apre dopo il 31 dicembre 2014, trova invece applicazione la deliberazione 231/2014/R/com e, conseguentemente, il Manuale nella versione 1.0.

La raccolta dei conti annuali separati relativa all'esercizio 2025 è stata avviata in un'unica fase e riguarda tutti gli esercenti dei settori elettrico e gas e tutti i gestori del SII, comprese le multiutilities. Il presente Manuale è relativo alla raccolta per l'esercizio 2025 (ovvero per il primo esercizio che si apre dopo il 31 dicembre 2024) ed è frutto, come per le versioni precedenti, in primo luogo, dei contributi forniti dai partecipanti di diversi tavoli di lavoro, sia nel settore elettrico e gas, sia nel settore idrico, indetti dall'Autorità a partire dal 2014 e rappresentati dalle principali associazioni di categoria e dai principali operatori dei citati settori, nonché dall'associazione nazionale delle società di revisione contabile.

Il Manuale è, altresì, frutto, in particolare per i settori elettrico e gas laddove l'obbligo della separazione contabile è in vigore da più tempo, di un'analisi di *best practices* condotta dagli Uffici dell'Autorità sui Conti Annuali Separati (di seguito: CAS) redatti dagli operatori nel corso delle passate raccolte e tiene conto, infine, delle FAQ che vengono trasmesse dagli operatori agli Uffici dell'Autorità.

Il presente Manuale fornisce le specifiche tecniche di dettaglio per la redazione dei CAS e, in particolare, fa riferimento agli schemi contabili dei CAS pubblicati a cura degli Uffici dell'Autorità sul sito internet dell'Autorità nella suddetta pagina relativa alla separazione contabile. Più in generale, il Manuale fornisce un supporto per l'applicazione operativa delle disposizioni del TIUC. Il Manuale ha una struttura che privilegia la trattazione per argomenti; pertanto, ogni capitolo del Manuale è dedicato ad uno specifico argomento e tratta, quindi, tutte le disposizioni del TIUC, che, seppur riportate in diverse parti dello stesso, sono riconducibili ad esso.

Al fine di facilitarne la consultazione, inoltre, dopo una prima parte introduttiva applicabile trasversalmente a tutti i settori, nel testo del Manuale vengono trattate le norme di separazione contabile per i settori elettrico e gas (PARTE II, III, IV, V e VI) distintamente rispetto al settore idrico (PARTE VIII e seguenti). In aggiunta a ciò, nelle appendici vengono approfonditi aspetti riferibili specificamente al settore elettrico e gas (PARTE VII) oppure al settore idrico (PARTE XII). **Pertanto, i gestori del SII, dopo la lettura dei primi due paragrafi generali del Manuale, possono riferirsi direttamente ed esclusivamente alle seguenti sezioni: PARTE VIII (in cui sono riportati, nuovamente, tutti i concetti generali di separazione contabile oltre alle istruzioni di maggior dettaglio relative alla separazione contabile nelle attività e negli ATO relativi al settore idrico), IX, X, XI e XII.**

Le specifiche tecniche contenute nel Manuale rappresentano linee guida che potranno essere utili alle imprese nell'applicazione delle disposizioni del TIUC e verranno prese a riferimento da parte degli Uffici dell'Autorità per la verifica, anche in sede di ispezione, della corretta applicazione da parte delle imprese delle suddette disposizioni. Eventuali criteri adottati dalle imprese nella redazione del CAS, che si discostino dalle specifiche tecniche contenute nel Manuale, **devono essere oggetto di apposita informativa nella nota di commento** che evidenzia come i criteri utilizzati siano conformi al TIUC.

Il Manuale verrà aggiornato e integrato nel corso della raccolta dei CAS relativa all'esercizio 2025 sulla base delle risposte ai quesiti che gli Uffici forniranno agli operatori nonché in futuro, dagli ulteriori contributi che potranno pervenire da questi ultimi. Le successive versioni del Manuale saranno oggetto di pubblicazione, previo comunicato, sulla pagina del sito internet dell'Autorità dedicata alla separazione contabile, con evidenza, in un paragrafo ad hoc, delle modifiche introdotte rispetto alle precedenti versioni.

2 Novità relative alla raccolta per l'esercizio 2025

La raccolta dei CAS per l'esercizio 2025 riprende quanto previsto nelle precedenti raccolte e introduce **alcune novità** rispetto alle edizioni precedenti. Di seguito si riportano le principali novità relative alla nuova raccolta e si richiamano alcune delle principali novità contenute nella precedente edizione (Manuale 2024).

Si richiama l'approvazione della deliberazione 188/2025/R/com recante modifiche e integrazioni al TIUC, ai sensi della quale in sintesi:

- in ottemperanza a quanto previsto dalla RMTG¹, è stato creato un nuovo comparto *ad hoc*, all'interno dell'attività di misura del gas naturale, al fine di consentire all'impresa maggiore di trasporto e alle altre imprese di trasporto la corretta rendicontazione delle partite economiche relative al monitoraggio della qualità del servizio;
- al fine di semplificare le rendicontazioni contabili da parte delle imprese interessate e di agevolare le determinazioni tariffarie, le partite economiche relative al piano di difesa sono state allocate all'interno di un unico comparto dell'attività di trasmissione dell'energia elettrica;

¹ la deliberazione del 25 novembre 2021, 512/2021/R/gas e il relativo Allegato A, "Regolazione del Servizio di Misura sulla Rete di Trasporto del Gas Naturale"

- al fine di semplificare le rendicontazioni contabili da parte delle imprese interessate, sono stati ridotti i comparti relativi a ciascun impianto dell'attività di rigassificazione del gas naturale liquefatto, portandoli da sei a quattro, eliminando anche il riferimento nominale ai singoli comparti. Ciascuna impresa indicherà ogni anno in nota di commento a quale impianto si riferiscono le serie di comparti utilizzate, mantenendo coerente l'associazione nel tempo.

Si ricorda che, con la precedente edizione della raccolta dei CAS (2024), sono stati introdotti, all'interno delle grandezze monetarie, i nuovi prospetti aventi finalità tariffaria volti a raccogliere le informazioni relative alla Regolazione per obiettivi di spesa e di servizio (ROSS), secondo quanto previsto dal TIROSS, allegato A alla deliberazione 18 aprile 2023, 163/2023/R/com.

In aggiunta a questi prospetti, per le imprese soggette a tale regolazione, è stata resa disponibile una raccolta *ad-hoc* finalizzata a riconciliare i dati patrimoniali indicati nei CAS con quanto indicato nella raccolta RAB. Si tratta di una raccolta distinta rispetto alla raccolta di separazione contabile con modalità e tempistiche di invio differenti. In una prima fase, saranno tenute alla compilazione della raccolta dati di Riconciliazione le imprese, previamente registrate nell'Anagrafica operatori dell'Autorità, che applicano la regolazione ROSS-base ai sensi della deliberazione 497/2023/R/com. Si tratta, pertanto, delle imprese che svolgono le seguenti attività:

- trasmissione dell'energia elettrica;
- trasporto del gas naturale;
- distribuzione dell'energia elettrica sopra i 25.000 POD.

Maggiori informazioni sui nuovi obblighi di Riconciliazione sono disponibili sul sito istituzionale dell'Autorità (<https://www.arera.it/area-operatori/separazione-contabile-e-riconciliazione>), unitamente alla normativa di riferimento e al relativo manuale (Manuale d'uso del sistema telematico di unbundling contabile – Riconciliazione²).

Si precisa, ancora, che se un'impresa rientra negli obblighi di redazione dei CAS relativi al bilancio consolidato, in base a quanto previsto dall'articolo 20 del TIUC, seppur operante nel settore idrico, non dovrà effettuare alcuna separazione delle poste nelle attività del settore idrico. Le poste relative alle attività del settore idrico devono essere classificate tra le attività diverse (comma 20.4 del TIUC). Lo stesso vale per le imprese di servizi tenute alla separazione del bilancio ai sensi del comma 20.2 lettera b) e per le imprese tenute alla redazione dei CAS ai sensi del comma 20.2 lettera b). ***Il Regime consolidato e il Regime servizi previsti dalla raccolta dei CAS non si riferiscono, in definitiva, al settore idrico.***

I termini previsti dall'articolo 30 del TIUC per l'invio dei conti annuali separati decorrono dalla data di avvio della raccolta di pertinenza. Nei giorni durante i quali il sistema telematico non è accessibile e quindi la raccolta non è attiva, i termini di cui all'Articolo 30 del TIUC ***devono intendersi sospesi.***

Si precisa che i gestori del SII che operano in attività del settore elettrico o del gas per le quali è prevista l'esenzione dall'invio del CAS ai sensi dell'articolo 31 del TIUC, ***sono tenuti alla classificazione delle poste relative alle suddette attività tra le Attività diverse.***

² Versione 1.1 – 9 dicembre 2025.

Infine, si ricorda che la compilazione della dichiarazione preliminare della raccolta è obbligatoria per tutte le imprese iscritte nell'Anagrafica operatori dell'Autorità, anche per quelle esentate dagli obblighi di invio dei CAS. La mancata compilazione della dichiarazione preliminare costituisce una violazione degli obblighi di comunicazione previsti dal TIUC e, come previsto dal comma 30.15, determina l'applicazione delle misure cautelative di sospensione del riconoscimento all'impresa inadempiente di eventuali contributi a questa dovuti dalla CSEA.

Si precisa, da ultimo, che, con riferimento ai gestori del SII, a partire dall'esercizio 2018 (ovvero il primo esercizio che si apre dopo il 31 dicembre 2017) e pertanto anche per l'esercizio 2025 (ovvero l'esercizio che si apre dopo il 31 dicembre 2024) non si applicano più alcune delle semplificazioni previste per gli esercizi sperimentali 2016 e 2017 dalle deliberazioni 137/2016/R/com e 742/2017/R/com. Per ulteriori dettagli si rimanda al successivo paragrafo 0.

Infine, è stata illustrata **la procedura per la richiesta di rettifica dei CAS** già trasmessi all'Autorità; a tal fine si veda il paragrafo 49.

3 Dove reperire la documentazione sulla separazione contabile

Tutta la normativa di riferimento, la documentazione interpretativa, compreso il presente Manuale ed ogni altra informazione relativa alla separazione contabile, sono disponibili sul sito Internet dell'Autorità nell'apposita pagina dedicata alla separazione contabile.

La pagina è accessibile dal seguente indirizzo Internet:

<https://www.arera.it/area-operatori/separazione-contabile-e-riconciliazione>

Nella pagina sono pubblicati, oltre al presente Manuale:

- il rinvio alla pagina internet contenente gli schemi contabili esemplificativi della struttura dei CAS relativi a ciascuna raccolta annuale, compilabili **esclusivamente** tramite il sistema telematico di raccolta e riguardanti i settori elettrico, gas e idrico (<https://www.arera.it/area-operatori/unbundling-schemi>);
- i comunicati che annunciano l'apertura delle singole raccolte annuali dei CAS;
- il Manuale tecnico per l'accesso e l'uso del sistema telematico di raccolta dei CAS;
- i riferimenti per richiedere assistenza sull'accesso e l'uso del sistema telematico di raccolta dei CAS, nonché il modulo informatico e la procedura per la presentazione dei quesiti in materia di separazione contabile;
- ogni altra informazione o comunicazione relativa agli obblighi di separazione contabile o alla predisposizione e all'invio dei CAS.

4 Ambito di applicazione della separazione contabile per le imprese che operano nei settori dell'energia elettrica e del gas

L'articolo 3 del TIUC definisce l'ambito di applicazione della separazione contabile per le imprese che operano nei settori dell'energia elettrica e del gas e per i gestori del SII³. In particolare, le lettere dalla a) alla c) del comma 3.1 del TIUC fanno riferimento agli esercenti del settore elettrico e gas, mentre la lettera d) si riferisce ai gestori del SII.

Nel successivo paragrafo si riportano le disposizioni in ambito di applicazione della separazione contabile relative ai settori dell'energia elettrica e del gas.

4.1 Ambito di applicazione della separazione contabile per i settori dell'energia elettrica e del gas

Per quanto riguarda il settore elettrico e del gas, il TIUC prevede, in primo luogo, come destinatari delle disposizioni di separazione contabile, gli esercenti di diritto italiano o di diritto estero, che operano in Italia, sia tramite stabile organizzazione, che in assenza di una stabile organizzazione. In tal senso, rileva la definizione di esercente, fornita dall'articolo 1 del TIUC, che ricomprende qualsiasi persona fisica o giuridica, anche in forma di ente pubblico o territoriale, diversa dal cliente finale, che svolge attività di impresa nel settore dell'energia elettrica o del gas.

L'ambito di applicazione della separazione contabile previsto dal TIUC discende dalla normativa primaria che prevede, in primo luogo, un obbligo generalizzato per tutte le imprese operanti in Italia nel settore elettrico o del gas, di tenuta di una contabilità separata, oltre ad una serie di altri obblighi correlati. Pertanto, la violazione di tale obbligo è una violazione di norme poste dall'ordinamento giuridico nazionale, prima ancora di una violazione della regolazione posta dall'Autorità.

In tal senso, si fa riferimento alle disposizioni del decreto legislativo 1 giugno 2011 n. 93⁴, che, all'articolo 25, prevedono che le imprese del gas naturale siano tenute alla separazione contabile fra le attività di trasporto, distribuzione, stoccaggio e rigassificazione di gas naturale liquefatto, in base ai criteri stabiliti dall'Autorità e che, all'articolo 26, prevedono che le imprese di gas naturale consentano alle autorità competenti di accedere alla loro contabilità conformemente alle disposizioni dell'art. 74 della direttiva 2024/1788/CE⁵, mantenendo comunque la riservatezza sulle informazioni commercialmente sensibili.

³ Servizio idrico integrato come definito all'articolo 1 del TIUC.

⁴ Decreto di attuazione, tra le altre, delle direttive 2009/72/CE e 2009/73/CE relative a norme comuni per il mercato interno dell'energia elettrica e del gas naturale. Si precisa che le sopra richiamate direttive non sono ad oggi più in vigore e sono superate rispettivamente dalla Direttiva (UE) 2019/944 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 5 giugno 2019 (recepita in Italia principalmente attraverso il Decreto Legislativo 7 gennaio 2020, n. 3) e dalla Direttiva (UE) 2024/1788 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 13 giugno 2024 (in fase avanzata di recepimento in Italia).

⁵ Direttiva (UE) 2024/1788 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 13 giugno 2024 relativa a norme comuni per i mercati interni del gas rinnovabile, del gas naturale e dell'idrogeno, che modifica la direttiva (UE) 2023/1791 e che abroga la direttiva 2009/73/CE. Tale direttiva risulta in fase avanzata di recepimento in Italia.

Analoghi obblighi valgono per il settore elettrico, laddove l'articolo 1 del decreto legislativo 16 marzo 1999, n. 79 prevede che i soggetti che svolgono le diverse attività del settore possano svolgere attività diverse, a condizione che sia almeno garantita la separazione contabile ed amministrativa, secondo le modalità stabilite dall'Autorità, ovvero assumere partecipazioni societarie o acquisizioni in altri comparti produttivi.

L'ambito di applicazione degli obblighi di separazione contabile definito dal TIUC, dal punto di vista soggettivo, è altresì allineato alla normativa primaria laddove prevede che i suddetti obblighi siano a carico di tutte le imprese, operanti in Italia nei settori di energia elettrica e del gas, indipendentemente dal loro status giuridico; infatti, l'articolo 6 e l'articolo 34 del citato decreto 1 giugno 2011 n. 93/11 definiscono, rispettivamente per il settore del gas naturale e per il settore dell'energia elettrica, come impresa (del gas naturale o elettrica) ogni persona fisica o giuridica, esclusi tuttavia i clienti finali, che svolga almeno una qualsiasi delle funzioni previste dal decreto nei citati settori.

Alla luce di quanto sopra, così come previsto dal TIUC, devono ritenersi **obbligati alla separazione contabile tutti i soggetti che operano in Italia nel settore elettrico e gas sotto qualsiasi forma giuridica**: quindi non solo i soggetti che operano tramite una delle forme giuridiche previste dal Codice civile per le imprese commerciali (es. società di persone o società commerciali) ma anche i soggetti che operano nei citati settori tramite altre forme giuridiche quali, per esempio, gli **enti non commerciali (es. enti locali o Comuni)** ed anche le persone fisiche. In merito agli enti non commerciali, si ritiene che l'evoluzione normativa⁶, anche più recente, abbia di fatto prodotto una completa equiparazione di questi con le imprese commerciali in materia di tenuta della contabilità.

Tuttavia, in un'ottica di semplificazione amministrativa, fermo restando l'obbligo di tenuta della contabilità separata valido per tutti gli esercenti, indipendentemente dalla loro dimensione, il TIUC ha previsto l'esenzione dalla predisposizione e dall'invio dei CAS per particolari categorie di esercenti⁷. L'esenzione dall'invio dei CAS verrà trattata con maggior dettaglio nel paragrafo 25.

4.1.1 Ambito di applicazione per i soggetti esteri

Sempre con riferimento alla disposizione contenuta nel comma 3.1 lettera a) del TIUC, si precisa che le imprese operanti nel settore elettrico e del gas tenute alla separazione contabile sono quelle, sia costituite stabilmente in Italia (quindi tramite apposita società o ente pubblico o qualsiasi altra forma giuridica prevista dal nostro ordinamento), sia quelle estere che operano in Italia senza disporre di una sede legale o di una stabile organizzazione; in tal senso, per il concetto di stabile organizzazione occorre fare riferimento a quello desumibile dalla normativa vigente, in particolare quella civilistica e fiscale⁸. L'articolo 23 del TIUC prevede, altresì, che la separazione contabile per le imprese di diritto estero che operano in Italia nel settore dell'energia elettrica o del gas, sia tramite, sia in assenza di una stabile organizzazione, segua le regole previste dal TIUC per il regime semplificato. Lo stesso articolo, tuttavia, prevede per queste imprese, fermo restando il suddetto obbligo di tenuta della contabilità separata, l'esenzione dalla predisposizione e dall'invio dei CAS, sempre facendo salva, come meglio precisato nel paragrafo 25, **la loro messa a disposizione su richiesta dell'Autorità**.

⁶ Decreto legislativo 10 agosto 2014 n. 126 che ha modificato il Decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118.

⁷ Di norma avviato con apposita deliberazione dell'Autorità.

⁸ L'art. 162 del TUIR (DPR 22 dicembre 1986 n. 917) definisce la stabile organizzazione come: "sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato".

4.1.2 Ambito di applicazione per i soggetti tenuti al bilancio consolidato

Sempre in tema di ambito di applicazione per il settore elettrico e gas, rileva quanto previsto ancora dal comma 3.1 del TIUC, che assoggetta agli obblighi di separazione contabile anche:

- b) le imprese che detengono un controllo diretto di due o più esercenti;
- c) le imprese che, rientrando nel gruppo societario di appartenenza delle imprese di cui alla lettera b), svolgono servizi o funzioni riconducibili ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise, necessarie allo svolgimento delle attività nel settore elettrico e/o del gas da parte degli esercenti.

Imprese che detengono un controllo diretto di due o più esercenti

La citata disposizione estende, di fatto, gli obblighi di separazione contabile anche ad *imprese capogruppo che non operano direttamente nei settori dell'energia elettrica e del gas*.

L'ambito di applicazione definito al comma 3.1 del TIUC deve essere interpretato alla luce delle disposizioni contenute nell'articolo 20 del TIUC, che prevede la separazione contabile del bilancio consolidato riferito al gruppo societario di appartenenza per le imprese che:

- siano *tenute alla redazione del bilancio consolidato* ai sensi del decreto legislativo 9 aprile 1991, n. 127, aggiornato con il decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 139 (di seguito: D. Lgs. 139/2015);
- e che rispondano almeno ad uno dei seguenti requisiti:
 - a) operino in una delle attività del settore elettrico o del gas e controllino almeno un'altra impresa operante nei citati settori;
 - b) detengano il *controllo diretto* (e non anche indiretto) di due o più imprese che operano in una o più delle attività del settore elettrico o del gas indicate al comma 4.1 del TIUC alle lettere dalla a) alla v).

In assenza di una delle suddette condizioni, le imprese di cui al comma 3.1 lettera b) del TIUC non sono soggette ad alcun obbligo di separazione contabile, né tantomeno agli obblighi previsti dall'articolo 20 del TIUC.

Imprese di servizi

Sempre l'articolo 3 del TIUC al comma 3.1 lettera c) ricomprende negli obblighi di separazione contabile anche le imprese che, nell'ambito del gruppo societario, individuato ai sensi dell'articolo 26 del decreto legislativo 9 aprile 1991, n. 127, aggiornato con il D. Lgs. 139/2015, forniscono servizi o prestazioni (classificabili tra i servizi comuni o le funzioni operative previste dal TIUC) alle imprese del gruppo che operano nei settori dell'energia elettrica o del gas. Trattasi delle cosiddette *imprese di servizi* che non operano direttamente nel settore elettrico o del gas, ma che sono obbligate alla predisposizione e all'invio dei CAS solo qualora l'impresa tenuta alla separazione del bilancio consolidato ai sensi del comma 20.1 del TIUC opti per la possibilità concessa dal comma 20.2 del TIUC di non presentare i propri CAS redatti sulla base del bilancio consolidato, indicando nella dichiarazione preliminare le imprese del gruppo societario che operano nel settore dell'energia elettrica o del gas oltre, appunto, a quelle di servizi.

In definitiva, quindi, le imprese di servizi rientrano negli obblighi di separazione contabile solo nel caso in cui siano soddisfatte entrambe le seguenti condizioni:

- le imprese facciano parte di un gruppo societario che abbia optato per *l'applicazione del comma 20.2 del TIUC*;
- tali imprese forniscano servizi o prestazioni (classificabili tra i servizi comuni o le funzioni operative previste dal TIUC) *alle imprese del gruppo che operano nei settori dell'energia elettrica o del gas*.

Qualora l'esercente rientri in entrambe le condizioni indicate in precedenza viene considerato come "un'impresa di servizi" ed è tenuto ad inviare i CAS secondo il "regime servizi".

Al di fuori di questo caso, non esistono altri casi previsti dal TIUC in base ai quali le suddette imprese siano tenute ad alcun obbligo di separazione contabile.

Si precisa che, ai fini dell'opzione prevista dal comma 20.2 del TIUC, cioè al fine di individuare le imprese tenute all'invio dei CAS riferiti al loro bilancio di esercizio, al posto della capogruppo, occorre fare riferimento al perimetro di consolidamento individuato ai sensi del decreto legislativo 9 aprile 1991, n. 127, aggiornato con il D.Lgs. 139/2015; in tal senso, quindi, rientrano eventuali imprese estere o *la stessa società capogruppo, qualora questa presti servizi* alle imprese del gruppo che operano nel settore dell'energia elettrica o del gas.

Separazione del bilancio consolidato: regime ordinario vs regime semplificato

Nel caso in cui la capogruppo opti per l'applicazione del comma 20.2, il TIUC, al comma 20.6 lettera b) prevede la decadenza, per le imprese oggetto di consolidamento, della possibilità di accesso al regime semplificato con conseguente *obbligo per tutte le imprese del gruppo*, sia quelle operanti nel settore dell'energia elettrica o del gas, sia delle imprese di servizi, di effettuare la separazione contabile del bilancio secondo *le regole del regime ordinario*.

Tuttavia, sempre nel caso di opzione da parte della capogruppo ai sensi del comma 20.2 del TIUC, qualora esistano, nel perimetro di consolidamento, imprese operanti nel settore dell'energia elettrica o del gas o imprese di servizi che, in base alle previsioni di cui al comma 31.1 del TIUC, siano esentate dalla predisposizione e dell'invio dei CAS, *a queste imprese si applica comunque il regime di esenzione*.

In pratica:

- qualora l'impresa capogruppo sia tenuta all'invio dei CAS riferiti al bilancio consolidato ed opti per quanto previsto dal comma 20.1 del TIUC, la stessa dovrà separare il bilancio consolidato riferito a tutte le imprese (anche quelle non operanti nel settore elettrico o del gas) rientranti nel perimetro di consolidamento definito ai sensi del decreto legislativo 9 aprile 1991, n. 127, aggiornato con il D. Lgs. 139/2015. I CAS delle singole imprese, invece, saranno predisposti da ciascuna delle imprese del gruppo secondo il regime di separazione contabile applicabile ad ognuna di esse;
- qualora, invece, l'impresa capogruppo opti per la soluzione prevista dal comma 20.2 del TIUC, prevedrà che ogni impresa del gruppo societario operante nel settore dell'energia elettrica o del gas e le imprese che forniscono servizi a queste ultime predispongano ed inviino i CAS relativi al proprio bilancio di esercizio, secondo il regime ordinario di separazione (comma 20.6 lettera b del TIUC) *a meno che le medesime imprese non siano esentate ai sensi del comma 31.1 del TIUC*.

Separazione del bilancio consolidato: il settore idrico

Si precisa che per il settore idrico, differentemente dai settori elettrico e gas, **il TIUC non ha introdotto obblighi di separazione del bilancio consolidato per i gestori del SII**, in un'ottica di introduzione graduale degli obblighi di separazione contabile per i suddetti gestori, che nella maggior parte dei casi sono di dimensioni minori rispetto a quelli del settore dell'energia elettrica e del gas.

Nel caso in cui il gestore del SII operi anche nel settore elettrico e gas e sia soggetto alle disposizioni contenute nell'articolo 20 del TIUC, che prevede la separazione contabile del bilancio consolidato riferito al gruppo societario di appartenenza, **dovrà imputare le attività idriche di cui al comma 4.1, lettere da w) a z), alle "attività diverse" di cui al comma 4.2 del TIUC.**

5 Decorrenza degli obblighi di separazione contabile previsti dal TIUC

La presente raccolta dati 2025 si applica al primo esercizio che si apre dopo il 31 dicembre 2024. In particolare, la separazione contabile prevista dal TIUC si intende riferita **al bilancio dell'impresa redatto per l'esercizio 2025**, nel caso in cui l'esercizio sociale coincida con l'anno solare. Per le imprese con esercizio sociale non coincidente con l'anno solare, le disposizioni del TIUC si applicano ai bilanci relativi agli esercizi con data di apertura compresa tra **il 1° gennaio 2025 e il 31 dicembre 2025**, indipendentemente dalla data di chiusura.

Si precisa, ulteriormente, che i termini per l'invio dei CAS previsti dal TIUC iniziano a decorrere dalla data di apertura della raccolta o, se successiva, dalla data di approvazione del bilancio. A seguire si richiamano i termini prescritti dal TIUC:

- entro 90 giorni dall'approvazione del bilancio di esercizio, sia in caso di regime ordinario di separazione contabile sia in caso di regime semplificato (artt. 30.1 e 30.4 TIUC);
- entro 120 giorni dalla data di chiusura dell'esercizio sociale, nel caso in cui l'esercente non sia tenuto, ai sensi di legge, all'approvazione del bilancio di esercizio (art. 30.7 TIUC);
- entro 120 giorni dalla redazione del bilancio consolidato ai sensi dell'art. 20.1 (art. 30.3 TIUC).

Giova ricordare che i termini ordinari di approvazione del bilancio, previsti dalla legge, sono di 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale; pertanto, **qualora tali termini non vengano rispettati, i termini per l'invio dei CAS decorrono comunque dalla data prevista dalla normativa per l'approvazione ordinaria di bilancio**. Si riporta di seguito un esempio a titolo illustrativo.

Si consideri il caso dell'impresa *Alfa*, il cui esercizio sociale decorre da 1° luglio 2025 al 30 giugno 2026. L'impresa è tenuta all'invio dei CAS in quanto esercente attività di distribuzione di energia elettrica con più di 1000 POD. I termini ordinari per l'approvazione del bilancio sono pari a 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio; pertanto il bilancio deve essere approvato entro il 28 ottobre 2026. La data di apertura della raccolta è il 14 maggio 2026. Nel caso in esame, l'impresa approva il bilancio il 20 ottobre 2026, successivamente alla data di apertura di raccolta dati; quindi i 90 giorni per l'invio dei CAS all'Autorità, decorrono dalla data di approvazione del bilancio.

Qualora Alfa approvi il bilancio in una data successiva al 28 ottobre 2026 (data ultima per l'approvazione del bilancio nei termini ordinari), la decorrenza dei 90 giorni per l'invio dei CAS rimane comunque il 28 ottobre 2026. In questo caso il termine finale per la trasmissione sarebbe il 27 gennaio 2027.

Per tutte le imprese che approvano il bilancio in una data antecedente all'apertura della raccolta, il termine ultimo per l'invio dei CAS è calcolato a partire dalla data di apertura della raccolta stessa: da tale data decorrono i 90 giorni.

Si ricorda infine la sospensione della raccolta nel mese di agosto. In tale periodo i termini previsti dall'articolo 30 del TIUC per l'invio si considerano altrettanto sospesi. Per ogni raccolta si faccia riferimento al relativo comunicato pubblicato sul sito istituzionale dell'Autorità al seguente link:

<https://www.arera.it/area-operatori/separazione-contabile-e-riconciliazione>

6 Inadempienza agli obblighi di separazione contabile

Si precisa, da ultimo, che non esistono sanzioni automatiche per la mancata tenuta della contabilità separata o per la mancata predisposizione o invio dei CAS ai sensi del TIUC. ***Le sanzioni possono essere comminate dall'Autorità solo nell'ambito di appositi procedimenti sanzionatori, a seguito dei quali viene accertata la violazione degli obblighi previsti dal TIUC.*** Tuttavia, in base a quanto disciplinato dal comma 30.15 del TIUC, è prevista, come misura cautelativa, ***la sospensione di eventuali erogazioni di contributi a carico del sistema da parte della CSEA (Cassa per i Servizi Energetici e Ambientali)*** per il settore elettrico e/o idrico nei confronti di quelle imprese che siano tenute all'invio dei CAS ai sensi del TIUC, ma che, appunto, risultino inadempienti a tale invio. Trattasi di misure cautelative che vengono rimosse non appena le imprese in questione provvedono al suddetto invio.

Nello specifico, gli Uffici dell'Autorità verificano periodicamente, con cadenza almeno mensile, l'adempimento degli obblighi di separazione contabile da parte delle imprese. In seguito a ciò, gli elenchi aggiornati con la situazione di adempimento da parte delle imprese sono inviati alla CSEA, che provvede ad integrare queste informazioni con altre verifiche compiute dalla CSEA stessa. Quest'ultima provvede a comunicare direttamente alle singole imprese interessate l'eventuale sospensione dei versamenti, indicandone il motivo, ovvero, in caso di ripristinato adempimento, riprende i versamenti. Per quanto illustrato, dopo l'adempimento da parte dell'impresa, i tempi necessari alla ripresa dei versamenti possono arrivare a due mesi.

7 I regimi contabili

Ai fini dell'assolvimento degli obblighi di separazione contabile previsti per le imprese operanti nel settore dell'energia elettrica e del gas e nel settore idrico, il TIUC prevede tre diversi regimi di separazione contabile:

- il regime ordinario di separazione contabile (Titolo V e Titolo VI)
- il regime semplificato di separazione contabile (Titolo VIII);
- Il regime semplificato del SII (Titolo IX).

Il regime ordinario è comune al settore elettrico e del gas e al settore idrico e viene applicato in base a requisiti sostanzialmente dimensionali delle imprese. Tali requisiti sono elencati al comma 8.1 del TIUC con riferimento al settore elettrico e del gas naturale e al comma 8.2 del TIUC con riferimento al settore idrico. ***E' sufficiente che l'impresa possieda uno solo dei requisiti richiamati dai comma 8.1 e 8.2 del TIUC, riferiti ad una singola attività, per ricadere nell'ambito di applicazione del regime ordinario.*** Ad esempio, se un'impresa esercita l'attività di produzione di energia

elettrica tramite impianti non considerati essenziali o rilevanti come individuati da Terna ai sensi del Codice di trasmissione e al contempo esercita l'attività di vendita ai clienti finali di energia elettrica sul libero mercato ad un numero di clienti complessivo alla fine dell'esercizio precedente superiore a 100.000 è comunque tenuta ad applicare il regime ordinario e a separare contabilmente tutte le attività in cui opera. Infine, è da precisare che le soglie dimensionali di cui al comma 8.1 del TIUC si riferiscono al complesso delle prestazioni verso l'esterno del gruppo effettuate dall'insieme degli esercenti appartenenti al gruppo e riferibili alla medesima attività di cui al comma 4.1 del TIUC. Fanno eccezione le attività di vendita dell'energia elettrica (comma 4.1 del TIUC, lettere g), h) e i)) e le attività di vendita del gas naturale (attività s) e t)) laddove la soglia dimensionale va riferita, rispettivamente, al numero di clienti complessivi di tutte le attività di vendita dell'energia elettrica (in regime d, sul libero mercato o in regime di salvaguardia) e al numero di clienti complessivi di tutte le attività di vendita del gas naturale (in regime di tutela, sul libero mercato o nell'ambito di servizi di ultima istanza) esercite dalla società o dal gruppo, anche da divisioni diverse della stessa società o società differenti all'interno del gruppo.

A prescindere dai requisiti dimensionali sopra richiamati, in specifici casi il regime ordinario di separazione contabile risulta essere l'unico applicabile:

- ***per il settore elettrico, per le attività di trasmissione e dispacciamento dell'energia elettrica;***
- ***per il settore gas, per le attività di rigassificazione, stoccaggio, trasporto e dispacciamento del gas naturale deve sempre essere applicato il regime ordinario di separazione contabile;***
- per le imprese elettriche minori di cui all'articolo 7 della legge 9 gennaio 1991, n. 10 per le quali il regime ordinario trova giustificazione nella specifica modalità di riconoscimento dei costi previsto per queste imprese.

Qualora non ricada nell'ambito di applicazione del regime ordinario, l'impresa ha due possibilità: se l'impresa è gestore del SII, applica il regime semplificato del SII di cui al Titolo IX, anche se opera in una delle attività del settore elettrico e gas; qualora invece, non ricadendo nell'ambito di applicazione del regime ordinario, l'impresa operi in attività del settore elettrico e gas senza essere gestore del SII, allora applica il regime semplificato di cui al Titolo VIII del TIUC. In quest'ultimo caso l'esercente considera le eventuali "altre attività idriche" di cui al comma 4.1 del TIUC, lettera z) come "attività diverse" di cui al comma 4.2 del TIUC.

Nella Tabella 1 seguente sono riportate le soglie per l'applicazione dei regimi contabili ordinario e semplificato per gli esercenti del settore elettrico e gas e l'indicazione dell'eventuale esclusione dall'obbligo di predisposizione ed invio dei CAS ai sensi del comma 31.1 del TIUC.

Vengono esposti nel seguito del manuale le norme contabili e gli schemi contabili propri di ciascun regime. In particolare, vengono illustrati separatamente le norme contabili e gli schemi relativi al:

- Regime ordinario;
- Regime semplificato.

Per una più chiara esposizione è stata evidenziata una parte specifica relativa agli obblighi di separazione del bilancio consolidato.

Attività (Articolo 4 TIUC)	Regime ordina- rio (Articolo 8 TIUC)	Regime semplificato (Articolo 9 TIUC)	Esenzione (Articolo 31 TIUC)
a) produzione dell'energia elettrica;	Almeno un'unità rilevante	Nessuna unità rilevante	Nessuna unità rilevante e/o auto-produttori
b) trasmissione dell'energia elettrica;	Terna	Non ammesso	Non ammesso
c) dispacciamento dell'energia elettrica;	Terna	Non ammesso	Non ammesso
d) distribuzione dell'energia elettrica;	N° POD > 5.000	N° POD <= 5.000	< 1.000 POD
e) misura dell'energia elettrica;	N° POD > 5.000	N° POD <= 5.000	< 1.000 POD
f) acquisto e vendita all'ingrosso dell'energia elettrica;	Energia venduta > 100 GWh	Energia venduta <= 100 GWh	Energia venduta < 100 GWh
g) vendita di energia elettrica ai clienti finali in salvaguardia;	N° clienti > 100.000	N° clienti <= 100.000	N° clienti <= 100.000
g bis) vendita di energia elettrica ai clienti finali del servizio a tutele graduali per le piccole imprese;			
g ter) vendita di energia elettrica ai clienti finali del servizio a tutele graduali per le microimprese;			
g quater) vendita di energia elettrica ai clienti finali del servizio a tutele graduali per i clienti domestici non vulnerabili;			
h) vendita di energia elettrica ai clienti finali in maggior tutela;			
i) vendita ai clienti liberi dell'energia elettrica			
j) attività elettriche estere;	Non ammesso	Tutti	Tutti
k) coltivazione del gas naturale;	Non ammesso	Tutti	Non ammesso
l) rigassificazione del gas naturale liquefatto;	Tutti	Non ammesso	Non ammesso
m) stoccaggio del gas naturale;	Tutti	Non ammesso	Non ammesso
n) trasporto del gas naturale;	Tutti	Non ammesso	Non ammesso
o) dispacciamento del gas naturale;	Tutti	Non ammesso	Non ammesso
p) distribuzione del gas naturale;	N° PDR > 5.000	N° PDR <= 5.000	N° PDR <= 1.000
q) misura del gas naturale;	N° PDR > 5.000	N° PDR <= 5.000	N° PDR <= 1.000

Attività (Articolo 4 TIUC)	Regime ordina- rio (Articolo 8 TIUC)	Regime semplificato (Articolo 9 TIUC)	Esenzione (Articolo 31 TIUC)
r) acquisto e vendita all'ingrosso del gas naturale;	Gas venduto > 1.000 Msmc	Gas venduto <= 1.000 Msmc	Gas venduto <= 1.000 Msmc
s) vendita di gas naturale ai clienti finali nel servizio di tutela e servizi di ultima istanza (fino al 31.12.2023);	N° clienti > a 100.000	N° clienti < a 100.000	N° clienti < a 100.000
s) vendita di gas naturale ai clienti finali nel servizio di tutela della vulnerabilità e servizi di ultima istanza (dall'1.1.2024);			
t) vendita di gas naturale ai clienti finali a condizioni di libero mercato;			
u) distribuzione, misura e vendita di altri gas a mezzo di reti canalizzate;	Non ammesso	Tutti	Tutti
v) attività gas estere	Non ammesso	Tutti	Tutti

Tabella 1 - Soglie di applicazione del regime ordinario ed esenzione per i settori elettrico e gas

7.1 Precisazioni in merito all'applicazione del regime ordinario per le attività del settore elettrico e del gas

In relazione all'attività di produzione elettrica, si precisa che l'obbligo di applicazione del regime ordinario è previsto per le imprese che svolgono la suddetta produzione **utilizzando impianti essenziali o rilevanti, definiti tali da Terna nel Codice di Trasmissione**. In tal senso, si precisa che periodicamente Terna provvede a pubblicare l'elenco degli impianti essenziali mentre definisce nel Codice di Trasmissione come impianti rilevanti tutti gli impianti di potenza superiore a 10MVA. Pertanto, solo le imprese che dispongono di uno o più impianti essenziali o rilevanti sono tenute ad applicare il regime ordinario di separazione contabile previsto dal TIUC; in tal senso, non rileva né la somma della potenza di più impianti gestiti dalla singola impresa in quanto gli impianti devono essere **considerati singolarmente** ai fini della classificazione come impianti essenziali o rilevanti, né l'appartenenza dell'impresa ad un gruppo societario che potrebbe, invece, disporre o meno di tali impianti, in quanto si considera l'impresa a se stante né, infine, rileva la proprietà degli impianti, in quanto la produzione elettrica potrebbe essere effettuata anche tramite impianti di terzi.

Inoltre, nel prevedere i limiti dimensionali per l'applicazione del regime ordinario, l'articolo 8 del TIUC fa riferimento, per le attività di distribuzione e di misura dell'energia elettrica, al numero dei punti di prelievo mentre per le attività di distribuzione e di misura del gas naturale, al numero dei punti di riconsegna e per la vendita ai clienti finali del gas naturale al numero di clienti complessivo, in tutti i casi, riferiti alla fine dell'esercizio precedente; si precisa che tale numero deve essere riferito **all'ultimo giorno dell'esercizio precedente** a quello cui si riferisce la raccolta dei CAS. In merito alla quantificazione del numero dei punti di prelievo o di riconsegna, inoltre, non si deve fare alcuna distinzione, nel caso ad esempio delle società cooperative, tra i punti riferibili ai clienti soci o non soci dell'impresa.

Si ricorda che, nel caso di applicazione dell'articolo 20 del TIUC relativo alla separazione del bilancio consolidato, ai sensi del comma 20.1, la società capogruppo effettuerà la separazione contabile del bilancio consolidato secondo le norme previste dal **Regime ordinario**, seppur procedendo alla sola separazione del conto economico. Nel caso, invece, di opzione del comma 20.2 del TIUC, **tutte le imprese controllate tenute alla predisposizione e all'invio dei CAS dovranno applicare il regime ordinario** di separazione contabile (comma 20.6 del TIUC, lettera b)), anche se alcune di queste hanno soglie dimensionali inferiori ai limiti previsti dal comma 8.1⁹ del TIUC.

Infine, sempre in tema di regimi di separazione contabile, si evidenzia la disposizione contenuta nell'articolo 11 del TIUC che prevede che le imprese di produzione elettrica assegnino alla suddetta attività le poste economiche (ricavi o costi quindi) riferite alla **vendita dell'energia elettrica prodotta**; la norma serve ad evitare la necessità, per le suddette imprese, di individuare in maniera separata come attività di vendita, la vendita appunto dell'energia prodotta. La norma vale per tutti i produttori di energia elettrica indipendentemente dal regime contabile applicato, se ordinario o semplificato. Negli schemi contabili dei CAS relativi all'attività di produzione sono previste apposite righe per la contabilizzazione dell'energia venduta sui diversi tipi di mercati.

8 PERIMETRAZIONE DI ATTIVITÀ E COMPARTI

8.1 La struttura delle attività, dei comparti, dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise

Il comma 4.1 del TIUC elenca le attività del settore elettrico, del gas e del settore idrico che sono rilevanti ai fini della separazione contabile. Pertanto, qualsiasi impresa che operi, in una o più tra le attività elencate al comma 4.1, è soggetta agli obblighi previsti dal TIUC. In tal senso, anche le imprese che operano in una sola delle attività di cui al comma 4.1 del TIUC (**imprese mono-attività, indipendentemente dal fatto che svolgano o meno anche attività diverse**) rientrano comunque nei citati obblighi di separazione contabile.

Fanno eccezione a tale regola, ai sensi del comma 3.1 lettera d) del TIUC, le imprese che, non ricadendo nell'ambito di applicazione di cui al comma 3.1 lettere da a) a c), operino nel settore idrico esclusivamente nelle altre attività idriche e non siano quindi gestori del SII. In tal caso l'impresa non sarà soggetta alla separazione contabile.

⁹ Qualora la capogruppo opti per quanto previsto dal comma 20.2 del TIUC, le controllate possono comunque applicare i casi di esenzione dall'obbligo di predisposizione ed invio dei conti annuali separati previsti. In proposito si veda l'articolo 31 del TIUC e il paragrafo 25 del presente Manuale.

L'individuazione delle attività svolte dall'impresa, ai sensi del comma 4.1 del TIUC, costituisce il primo passaggio fondamentale ai fini della separazione contabile; è opportuno precisare che, in tal senso, rilevano le informazioni **dichiarate dall'impresa nell'Anagrafica operatori dell'Autorità** tenuta ai sensi dell'Allegato A alla deliberazione 15 marzo 2022 102/2022/R/com (di seguito TIAO). Quindi, le imprese saranno tenute ad indicare nella suddetta anagrafica le attività svolte, tra quelle di cui al comma 4.1 del TIUC, nel settore elettrico, del gas e nel settore idrico; **l'indicazione ha validità per ogni esercizio sociale** e pertanto, qualora l'elenco delle attività sia variato da un anno all'altro, l'impresa può, in sede di Anagrafica operatori, **indicare quali attività tra quelle di cui al comma 4.1 ha svolto con specifico riferimento ad un determinato esercizio sociale**. Le medesime attività saranno, così, visualizzate nel sistema di raccolta telematica dei CAS e rappresenteranno le attività nelle quali dovrà essere separato il bilancio di esercizio dell'impresa.

In relazione **all'accesso all'Anagrafica operatori dell'Autorità e alle modalità di iscrizione delle attività svolte dalle imprese sono disponibili informazioni di dettaglio nonché i riferimenti del Contact center Infoanagrafica** cui ci si può rivolgere per assistenza, nella seguente pagina del sito internet dell'Autorità:

<https://www.arera.it/it/anagrafica.htm>

Per quanto riguarda il settore idrico, nell'Anagrafica operatori dell'Autorità, ogni **gestore del SII** dovrà dichiarare e aggiornare le attività e i comparti in cui opera in quanto **affidatario del servizio**.

Ai fini della corretta perimetrazione delle attività del settore elettrico, del gas e del settore idrico, i diversi articoli del Titolo III del TIUC forniscono la descrizione del contenuto delle suddette attività (articolo 4) e dei comparti (articolo 6) relativi a ciascuna attività. In appendice al Manuale vengono fornite le schede, riferite rispettivamente alle attività elettriche e del gas (Appendice A) e alle attività idriche (Appendice G), nelle quali sono riportate in maggior dettaglio le operazioni e i processi che caratterizzano i diversi comparti, al fine di fornire un ausilio alle imprese nel processo di perimetrazione necessario alla separazione contabile del bilancio. Si precisa che **i suddetti allegati non intendono essere esaustivi e quindi ogni impresa dovrà, in relazione alle operazioni svolte al suo interno, procedere ad una classificazione delle stesse operazioni e delle poste contabili a queste riferibili, nella struttura di attività e comparti prevista dal TIUC**. Le informazioni sulla perimetrazione riportata in appendice devono, quindi, ritenersi indicative **e non obbligatorie**; in tal senso, ad esempio, per la distribuzione del gas naturale vengono riportati due esempi di perimetrazione frutto del contributo di due diversi partecipanti al tavolo di lavoro e che si ritengono essere conformi alle disposizioni del TIUC allora vigenti; entrambi i contributi possono fungere da utile guida alle imprese nella redazione dei CAS e dovranno, tuttavia, tener conto dell'evoluzione regolatoria intervenuta. Sebbene le indicazioni riportate nelle appendici non siano obbligatorie, si ritiene che qualora le imprese intendano **discostarsi dalle suddette linee guida debbano riportare le opportune motivazioni nella nota di commento**.

In caso di incertezza nella classificazione di determinate operazioni nella struttura di attività e comparti prevista dal TIUC, oltre alle informazioni riportate in appendice al Manuale, l'impresa **potrà fare riferimento alla normativa di settore, nonché ai provvedimenti dell'Autorità che, in relazione ad aspetti non necessariamente legati alla separazione contabile, definiscono il contenuto delle attività oggetto di regolazione**. Solo a titolo esemplificativo si citano i testi integrati relativi alla regolazione tariffaria o della qualità dei singoli servizi del settore elettrico o del gas (ad es. il

TIME¹⁰) oppure, per quanto concerne il settore idrico possono costituire un valido riferimento il metodo tariffario idrico per il quarto periodo regolatorio (MTI-4), il testo integrato della regolazione della qualità contrattuale del SII (RQSII) e il testo integrato della regolazione della qualità tecnica del SII (RQTI)¹¹, e che forniscono informazioni tecniche di dettaglio sulle operazioni che caratterizzano i suddetti servizi. Qualora le suddette fonti non siano sufficienti, l'impresa potrà procedere alla classificazione delle operazioni nelle attività e nei comparti del TIUC secondo criteri ragionevoli, quali quello della prevalenza. In tutti i modi, nella redazione dei CAS, è richiesto alle imprese di fornire nella nota di commento (comma 21.1 lettera b) del TIUC) informazioni circa la classificazione operata delle poste contabili nelle diverse attività e comparti del settore elettrico, del gas e del settore idrico in cui le stesse operano.

Di seguito, la pagina internet dell'Autorità nella quale è possibile reperire i diversi testi integrati pubblicati:

https://www.arera.it/it/operatori/ele_%20testintegrati.htm

Il comma 4.2 del TIUC precisa, infine, che tutte le attività svolte dall'impresa al di fuori di quelle individuate dal comma 4.1 del TIUC devono essere classificate, nei CAS, come **Attività diverse**. Pertanto, negli schemi contabili relativi alle Attività diverse che verranno visualizzati dal sistema telematico di raccolta, dovranno essere classificate sia **le attività svolte nel settore elettrico, nel settore del gas non contemplate dal comma 4.1**, sia tutte le poste riferibili alle operazioni svolte dall'impresa **al di fuori del settore elettrico, del gas e del settore idrico** (in questo caso, si tratta evidentemente di una categoria residuale per la quale non può essere fornita una descrizione a priori in quanto la stessa varia da impresa a impresa a seconda delle attività da questa svolte).

Vi è tuttavia un'eccezione a questa regola: al comma 20.4 del TIUC in relazione alla stesura del **bilancio consolidato**. Poiché non è richiesta la stesura del bilancio consolidato per i gruppi societari operanti nel settore idrico, qualora un gruppo societario sia soggetto all'obbligo di redazione del bilancio consolidato ai sensi del comma 3.1 lettera b) del TIUC e operi contemporaneamente anche nelle attività idriche di cui al comma 4.1, lettere da w) a z) del TIUC, il gruppo imputerà le suddette attività idriche alle "Attività diverse" di cui al comma 4.2 del TIUC.

L'articolo 7 del TIUC, al primo comma, elenca i cosiddetti **servizi comuni** definiti all'articolo 1 come unità logico-organizzative che svolgono funzioni centralizzate nell'ambito dell'impresa, riferite in generale all'intera impresa. I servizi comuni rappresentano le funzioni aziendali cosiddette di staff, ossia oggetti contabili utili alla rappresentazione, ai fini della separazione contabile, delle operazioni aziendali svolte a supporto delle attività del settore elettrico, del gas e del settore idrico.

Il comma 7.2, invece, elenca la struttura delle **funzioni operative condivise**, anch'esse utili alla separazione contabile, definite all'articolo 1 del TIUC come strutture aziendali che prestano servizi di natura operativa, di tipo tecnico e/o commerciale, in maniera condivisa ad almeno due attività svolte dall'impresa; tali funzioni, quindi, non sono rappresentate da uffici o strutture di staff all'interno dell'organizzazione aziendale, ma da uffici o strutture che hanno natura operativa e che lavorano

¹⁰ Allegato B alla deliberazione 23 dicembre 2015 654/2015/R/eel.

¹¹ L'MTI-4, Allegato A alla deliberazione 28 dicembre 2023, 639/2023/R/idr; la RQSII, Allegato A alla deliberazione 23 dicembre 2015, 655/2015/R/idr e s.m.i.; la RQTI, Allegato A alla deliberazione 27 dicembre 2017, 917/2017/R/idr e s.m.i..

per due o più attività del settore elettrico, del gas e/o del settore idrico. In particolare, mentre alcune funzioni operative condivise possono essere comuni alle attività del settore elettrico, del gas e del settore idrico, altre funzioni operative condivise, per loro natura, possono essere comuni solo a due o più attività all'interno dello stesso settore. Ad esempio, la funzione operativa condivisa di gestione utenze idriche può essere condivisa solo da due o più attività del settore idrico.

L'elenco dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise previsto dal TIUC è **tassativo**, poiché non è possibile prevederne di ulteriori o diverse, ai fini della separazione contabile; non è, tuttavia, richiesto che le imprese adottino un sistema contabile che rispecchi nella sua interezza la struttura dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise previste dal TIUC; in tal senso, un'impresa potrebbe utilizzare, ai fini della separazione contabile, **uno, più o nessuno dei servizi comuni o delle funzioni operative condivise previste**. Né tantomeno l'organizzazione aziendale deve riflettere esattamente la struttura dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise prevista dal TIUC.

In appendice al Manuale (Appendice H) viene fornita, con riferimento ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise, un elenco descrittivo degli stessi che può rappresentare un utile riferimento per le imprese per l'individuazione delle operazioni e delle relative poste contabili da classificare nei suddetti oggetti ai fini della redazione dei CAS. In particolare, nel paragrafo 9 viene fornita una descrizione dettagliata dei servizi comuni, delle funzioni operative condivise comuni ai settori elettrico, del gas e idrico e delle funzioni operative condivise tipiche di un settore specifico.

Sulla base di quanto sopra, si precisa, altresì, che **un'impresa monoattività/monocomparto non è tenuta ad individuare i servizi comuni o le funzioni operative condivise previste dal TIUC ed imputerà tutte le poste economiche e patrimoniali del bilancio all'unica attività svolta**.

Si sottolinea, tuttavia, che l'obiettivo primario deve essere l'attribuzione diretta delle poste patrimoniali ed economiche alle attività (come si dirà meglio nel seguito del Manuale), mentre l'attribuzione dei valori economici e patrimoniali ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise non è di per sé un obiettivo conoscitivo, ma solo un mezzo per raggiungere l'obiettivo primario, in maniera il più possibile standardizzata ed omogenea. **Ne deriva che in tutti i casi in cui è possibile attribuire i valori economici e patrimoniali direttamente¹² alle attività, tali valori non devono transitare per i servizi comuni e per le funzioni operative condivise, nemmeno se un servizio comune o una funzione operativa condivisa viene già utilizzato/a per attribuire altri valori per loro natura simili, ma che non sono direttamente riferibili alle attività**.

Pertanto, ai fini della separazione contabile, l'impresa deve adottare opportune procedure che permettano un'allocazione diretta alle attività dei valori economici e patrimoniali del bilancio. Le poste non allocabili direttamente alle attività devono necessariamente essere attribuite, sempre sulla base di criteri *ex-ante*, ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise previste dal TIUC. **Inoltre, si precisa che è necessario esplicitare i ribaltamenti di SC e FOC, pertanto non sono ritenute conformi al TIUC tutte quelle procedure che evitino il passaggio obbligatorio dell'imputazione delle quote di costo indirette attraverso la ponderazione dei driver. A titolo di esempio non è**

¹² Come è meglio precisato nel paragrafo successivo, l'attribuzione diretta di un costo ad una attività non richiede necessariamente che tale costo sia riferibile ad un'unica attività, ma che si proceda all'oggettiva individuazione del fattore produttivo utilizzato. In tal senso, ad esempio, il costo del lavoro può essere attribuito in modo diretto a diverse attività sulla base della puntuale individuazione delle ore di lavoro impiegate in ciascuna di esse.

La funzione operativa condivisa di gestione utenze idriche (esempio riferito al settore idrico)	Alla FOC di gestione utenze idriche sono attribuite tutte le poste economico-patrimoniali connesse alle unità aziendali dedicate allo svolgimento di prestazioni e servizi relativi alla gestione delle utenze del SII. L'attività di gestione delle utenze idriche comprende le operazioni di attivazione, disattivazione e riattivazione della fornitura, la trasformazione d'uso, le volture, i subentri, la preparazione di preventivi, le letture una tantum, la gestione della fornitura inclusa la fatturazione, la gestione dei reclami e della morosità (quali l'invio di solleciti e comunicazioni, la sospensione e riattivazione della fornitura) e l'attività di riscossione di cui all'articolo 156 del d.lgs. 152/06. Asset • Software • Macchine d'ufficio elettriche ed elettroniche • Fabbricati Principali voci conto economico Costi: servizio fatturazione, ammortamento software di fatturazione, stipula contratti.
La funzione operativa condivisa di verifica e controllo (esempio riferito al settore idrico)	Alla FOC di verifica e controllo del settore idrico sono attribuite tutte le poste economico-patrimoniali connesse alle unità aziendali dedicate allo svolgimento dei controlli di verifica sulla qualità delle acque destinate al consumo umano e sulle acque di depurazione. L'attività di verifica e controllo comprende le operazioni di sopralluogo, ispezione, campionamento, analisi ed elaborazione dei risultati. I controlli riguardano sia l'acqua fornita dagli acquedotti sia l'acqua delle fonti superficiali e delle falde sotterranee utilizzate a scopo potabile. Le operazioni di controllo mirano a fornire informazioni sulla qualità organolettica e microbiologica delle acque fornite per il consumo umano, nonché informazioni sull'efficacia degli eventuali trattamenti di potabilizzazione per accertare se i valori di parametro chimico-fisici e microbiologici da rilevare rispettino i limiti fissati dalla normativa. Sono inoltre comprese le operazioni destinate a valutare l'efficacia dei trattamenti depurativi, nonché l'efficienza di rimozione dei principali inquinanti, al fine di rendere le acque trattate compatibili con il ricettore finale. Asset • Laboratori (attrezzature) • Strumenti di laboratorio • Altre attrezzature industriali e commerciali Principali voci conto economico Costi: dei materiali, manutenzioni, servizi, prestazioni, altri costi di gestione.

La funzione operativa condivisa di misura tra attività di settori diversi o tra attività diverse del settore idrico	Alla FOC di misura tra attività diverse del settore idrico sono attribuite tutte le poste economico-patrimoniali connesse alle unità aziendali dedicate allo svolgimento delle attività di misura (misura d'utenza e misura di processo). Le attività afferenti alla FOC di misura comprendono interventi in loco sui misuratori, quali l'installazione e messa in servizio, la manutenzione, la verifica, la rimozione, la telegestione da remoto.
La funzione operativa condivisa di telecontrollo e ricerca perdite (esempio riferito al settore idrico)	La FOC tecnica di telecontrollo rappresenta, la funzione aziendale svolta attraverso una struttura dedicata che, nell'ambito della società, presta servizi di natura tecnico/operativa in maniera condivisa alle attività sottostanti. Si identifica con la direzione tecnica e i centri operativi territoriali a cui sono attribuiti il personale direzionale, tecnico e operaio che svolge prestazioni multiattività. L'attività di telecontrollo è tesa a sviluppare e razionalizzare la gestione degli impianti, al fine di incrementare la flessibilità e la praticità nella gestione dell'intera rete e ridurre i costi connessi agli interventi di manutenzione e riparazione. Tramite l'attività di telecontrollo è inoltre possibile acquisire dati di tipo statistico al fine di identificare ulteriori ottimizzazioni, effettuare analisi quantitative e continue in tempo reale, ottenere informazioni circa eventuali parametri di gestione. Possono essere attribuiti alla FOC di telecontrollo i costi afferenti all'uso dei sistemi centralizzati di software e hardware e i costi relativi alle operazioni di gestione e manutenzione dei sensori di misura installati in campo (ad esclusione dei gruppi statici di misura dei volumi). Per quanto concerne più propriamente l'attività di ricerca perdite, sono da attribuirsi alla FOC tecnica le poste economico-patrimoniali connesse allo svolgimento sia di operazioni di monitoraggio e prevenzione sia di operazioni che intervengono ex post, per identificare e ridurre le dispersioni già verificatesi.

Tabella 2 – Servizi comuni

Approvvigionamenti e acquisti	Accoglie i costi delle unità aziendali la cui finalità principale è di monitorare e gestire il piano di fabbisogno della Società, di verificare che le funzioni tecniche svolgano le attività necessarie al processo di approvvigionamento. Accoglie i costi relativi alla gestione delle procedure di acquisto di beni e servizi e alle procedure di appalto lavori comprensive dell'espletamento gare, agli adempimenti amministrativi relativi ai contratti stipulati, all'istituzione di sistemi di qualificazione europei e delle imprese e gestione, alla gestione delle negoziazioni con fornitore.
Trasporti e autoparco	Accoglie i costi dell'unità aziendale preposta a: la riparazione e manutenzione del parco auto aziendale e dei mezzi di trasporto di varia natura e la gestione dell'immobile adibito ad autoparco compresi i servizi agli edifici. Il servizio comune accoglie anche il costo del combustibile per autotrazione e le quote di ammortamento dei veicoli di proprietà.

Logistica e magazzini	Il servizio accoglie principalmente i costi per la gestione logistica compreso edificio e servizi annessi e amministrativa del magazzino.
Servizi immobiliari e facility management	Il servizio accoglie i costi dell'unità aziendale preposta alla gestione del patrimonio immobiliare quali i servizi agli edifici (pulizia, la gestione dei rifiuti) e la manutenzione ordinaria degli impianti (impianti di climatizzazione, elettrici, idraulici, degli uffici etc..). Accoglie, inoltre, i costi di locazione e manutenzione sostenuti verso terzi, per le sedi destinate ad uso ufficio. Tale servizio comune accoglie anche i costi dell'unità organizzativa responsabile della gestione del patrimonio immobiliare e gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali ed immateriali relativi alle sedi destinate ad uso ufficio.
Servizi informatici	Accoglie i costi dell'unità aziendale preposta a: <i>application maintenance</i>, gestione esercizio, <i>service desk & support</i>, desktop management, gestione rete dati ed eventuale supporto alla realizzazione di progetti relativi di uso comune come ad esempio posta elettronica, SAP (tutti i moduli), internet ed include il costo delle relative licenze. Tale servizio accoglie anche gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali ed immateriali relativi.
Servizi amministrativi e finanziari	Accolgono il costo delle unità organizzative della Società che si occupano di amministrazione e che forniscono attività amministrative quali la consulenza fiscale, gli adempimenti fiscali obbligatori, la predisposizione del bilancio civilistico, della Nota integrativa, la tenuta della contabilità generale, la fatturazione attiva e passiva, la pianificazione degli investimenti, le attività di budget e controllo, la predisposizione e gestione delle garanzie bancarie, il servizio di tesoreria accentrata e la gestione ed esercizio del modello contabile regolatorio comprensivo della redazione dei CAS e nota di commento
Organi legali e societari, alta direzione e staff centrali	Accoglie il costo di alcune unità organizzative che dipendono dal Presidente come la segreteria e l'unità legale, oltre alle direzioni e staff che si occupano di presidiare l'attività aziendale. In particolare l'unità legale fornisce il supporto nella predisposizione degli atti e dei contratti connessi alle attività della Società, inoltre, assicura, nell'ambito della Società, uniformità di indirizzo nell'implementazione delle normative, cura gli affari legali e gestisce i contenziosi riguardanti la Società, fornisce assistenza al vertice aziendale nelle attività connesse alle operazioni societarie, garantisce il supporto necessario alle attività degli organi sociali e assicura la corretta formalizzazione degli atti societari. Tutto ciò avviene sia per il tramite di professionisti esterni che attraverso le strutture legali della capogruppo, in forza del contratto di servizio sottoscritto tra le parti, il cui costo per la quota di pertinenza è qui attribuito. Nel contratto di servizio con la capogruppo figura anche il riaddebito dell'assicurazione per la responsabilità civile degli amministratori, le attività di audit, il supporto all'organo di vigilanza, l'elaborazione di pareri/analisi, ricerche e studi sulla regolazione di settore e gestione rapporti contributivi associativi e gestione rapporti con ARERA per temi regolatori.

Servizi del personale e delle risorse umane	Il servizio accoglie il costo dell'unità organizzativa preposta ad assicurare le attività di gestione del personale, di presidio del processo di selezione, sviluppo e promozione del personale, di coordinamento della pianificazione e gestione della formazione specialistica e di partecipazione alla definizione dei modelli organizzativi e del dimensionamento delle strutture. In merito alle attività di amministrazione del personale esse riguardano: l'elaborazione cedolini, le dichiarazioni e versamenti ad enti previdenziali ed assistenziali, il calcolo della liquidazione TFR e gli adempimenti connessi alla cessazione del rapporto di lavoro, gli adempimenti connessi all'assunzione e assimilati e i servizi gestionali al dipendente. Esse inoltre riguardano l'analisi delle prestazioni (gestione delle presenze in senso ampio), le attività di organizzazione del personale, la pianificazione del fattore lavoro, l'attività di sorveglianza sanitaria nonché le relazioni industriali, e l'attuazione di programmi riguardanti la formazione e lo sviluppo del personale dipendente.
---	---

10 Le attività marginali

Nell'ambito delle disposizioni fornite dal TIUC in tema di perimetrazione, rileva l'articolo 5 relativo alle attività marginali. La disposizione consente, in un'ottica di semplificazione amministrativa, di classificare all'interno di una tra le attività del settore dell'energia elettrica, del gas e del settore idrico previste dal comma 4.1 del TIUC (attività principale), le operazioni afferenti un'altra attività, sempre individuata tra quelle previste del comma 4.1, che, per il suo peso economico, si definisce come "marginale". Perché un'attività sia considerata come attività marginale, ai sensi del comma 5.1 del TIUC, deve avere costi e ricavi, in un determinato esercizio, rispettivamente e disgiuntamente considerati, inferiori allo 0,1% del totale dei corrispondenti valori dell'attività principale; pertanto, se i costi o i ricavi dell'attività superano la citata soglia, gli stessi dovranno essere classificati nella rispettiva attività individuata separatamente dall'attività principale.

Il comma 5.2 del TIUC prevede, inoltre, una possibilità aggiuntiva per individuare un'attività marginale: è il caso in cui questa, in un determinato esercizio, abbia registrato costi e ricavi, rispettivamente e disgiuntamente considerati, inferiori al 3% dei costi e dei ricavi dell'attività principale ed inoltre siano verificate le seguenti condizioni:

- 1) l'attività marginale è svolta utilizzando in maniera **occasionale e non continuativa** le risorse di un'altra attività;
- 2) l'attività marginale è svolta **senza una stabile organizzazione**. In questo senso la disposizione intende prevedere che l'impresa, ai fini dello svolgimento dell'attività marginale, non si sia dotata di strutture, di personale ecc. specificamente dedicate alla stessa;
- 3) l'attività marginale è svolta in forza di contratti non ricorrenti di durata complessivamente inferiore a 1 anno.

Le condizioni esposte devono **intendersi come tassative**; la mancanza di uno solo dei tre requisiti non permette la classificazione di un'attività come marginale ai sensi del TIUC e quindi le relative poste dovranno essere classificate in maniera separata ai fini della separazione contabile.

La disposizione prevista per le attività marginali, pertanto, deve intendersi limitata a casi di importo molto marginale e sporadici quali, a titolo di esempio, vendite di beni o prestazioni di servizi riferibili al settore elettrico, effettuati da un'impresa che opera normalmente nel settore del gas; in tal caso, le vendite in oggetto, qualora rispettino i requisiti sopra esposti, possono non trovare separata evidenza ed essere classificate insieme a quelle del settore del gas.

Ai fini della classificazione dell'attività marginale all'interno dei comparti dell'attività principale, si farà ricorso a criteri di significatività e ragionevolezza, a seconda del contenuto dell'attività che si considera marginale.

PARTE II LA VALUTAZIONE DELLE POSTE PATRIMONIALI ED ECONOMICHE NEI CONTI ANNUALI SEPARATI

11 Collegamenti con la normativa di riferimento per la redazione del bilancio

Ai fini della valutazione delle poste patrimoniali ed economiche utilizzate nella redazione dei CAS, il comma 12.3 del TIUC per il regime ordinario e il comma 26.2 del TIUC per il regime semplificato prevedono che l'impresa adotti gli stessi criteri utilizzati nella redazione del proprio bilancio di esercizio. Appare qui opportuno evidenziare come, con riferimento al regime ordinario, tale prescrizione non sia in contrasto con il fatto che gli schemi dei CAS - previsti dal comma 14.1 del TIUC e pubblicati annualmente da parte degli Uffici dell'Autorità ai sensi del comma 30.8 del TIUC - possano richiedere un livello di dettaglio maggiore rispetto a quello del bilancio di esercizio. In tali casi, l'esercente deve comunque garantire la coerenza dei criteri di valutazione, utilizzando le medesime informazioni di partenza (dettagliate a livello di piano dei conti) e assicurando la riconciliazione tra i valori:

- attraverso la corrispondenza tra la somma dei valori di dettaglio e il valore aggregato esposto in bilancio; oppure
- mediante la predisposizione di appositi prospetti di raccordo.

A tal fine, i prospetti di separazione contabile prevedono *nello Stato patrimoniale e nel Conto economico, l'utilizzo della colonna "Elisioni" che consente di ricondurre le informazioni classificate nei CAS ai valori del bilancio di esercizio*.

La presente disposizione si applica anche nel caso in cui l'impresa adotti, per la redazione del bilancio, i principi contabili internazionali IAS/IFRS.

A tal proposito, si segnala l'opportunità che tutte le imprese – sia quelle che redigono il bilancio secondo i principi contabili nazionali, sia quelle che adottano i principi contabili internazionali – si dotino di un piano dei conti sufficientemente analitico da garantire la corrispondenza delle scritture contabili (i cui saldi sono riepilogati nel cosiddetto "bilancio di verifica"):

- sia con il bilancio destinato a pubblicazione (secondo lo schema civilistico o quello adottato dall'impresa in conformità agli IAS/IFRS);
- sia con i CAS, in coerenza con i prospetti previsti per l'articolazione dei conti ai fini della separazione contabile, almeno al livello di dettaglio richiesto dagli schemi di cui al comma 14.1 del TIUC.

Si precisa inoltre che, in caso di adozione dei principi contabili internazionali, pur essendo nei CAS richiesta un'informativa più analitica rispetto a quella del bilancio d'esercizio, resta fermo il principio di cui al comma 12.3 del TIUC. Pertanto, non devono essere indicate nei CAS voci di bilancio espressamente incompatibili con gli IAS/IFRS. D'altro canto, tutte le voci previste negli schemi dei CAS, che non sono incompatibili con gli IAS/IFRS, devono essere distintamente indicate, indipendentemente da quanto riportato nel bilancio di esercizio dell'impresa. A titolo di esempio, le imprese che adottano gli IAS/IFRS nei CAS dovranno indicare, nelle apposite righe dei CAS, i costi per godimento beni di terzi anche se nel conto economico del loro bilancio di esercizio questi sono compresi nei costi del servizio o in altre voci.

11.1 La separazione contabile applicata al bilancio degli enti pubblici

Con riferimento al processo di separazione contabile anche i gestori di natura pubblica (enti pubblici territoriali, consorzi, unioni di comuni, comunità montane, etc.), sono chiamati ad applicare gli stessi criteri utilizzati nel proprio bilancio di esercizio¹³, adottando a tal fine un sistema di separazione contabile che consenta di rilevare dati analitici, verificabili e documentabili, in maniera distinta per le singole attività, come se queste fossero svolte in modo separato. Nell'attribuzione delle poste patrimoniali ed economiche anche il gestore pubblico deve attenersi ad un ordine preciso che prevede innanzitutto l'attribuzione diretta alle attività o, in via subordinata, ai servizi comuni e alle cosiddette funzioni operative condivise. Per tutte quelle voci in cui l'attribuzione diretta non è possibile, il gestore pubblico può procedere ad un'attribuzione indiretta utilizzando i *cost driver* stabiliti dall'Autorità, per ribaltare sulle attività quote di costi attribuite preventivamente ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise.

12 Modalità di riconciliazione tra conti annuali separati e bilancio

Riconciliazione CAS – Bilancio IAS/IFRS

Come indicato nel precedente paragrafo, anche le imprese che redigono il bilancio secondo i principi contabili internazionali sono tenute alla predisposizione dei CAS di cui al comma 14.1 TIUC, secondo gli schemi pubblicati dagli Uffici dell'Autorità ai sensi del comma 30.8 del TIUC. Tali schemi traggono origine dalle voci previste nei prospetti di stato patrimoniale e conto economico disciplinati dal codice civile, che non necessariamente coincidono con quelle presenti nei bilanci redatti in ossequio ai principi contabili internazionali. Ne consegue la necessità di effettuare opportune riclassificazioni delle poste di bilancio per ottenere i valori da riportare nei CAS.

A tal proposito il comma 21.1 lettera a) del TIUC, prevede che, qualora le poste dei CAS non coincidano nel totale con quelle del bilancio di esercizio – in ragione dell'applicazione dei principi contabili internazionali – l'impresa indichi nella nota di commento le voci che sono state determinate mediante riclassificazione rispetto ai valori iscritti in bilancio.

Si riportano di seguito alcune delle principali casistiche segnalate dagli operatori nella nota di commento ai CAS in merito alle riclassificazioni che devono essere effettuate dalle imprese del settore elettrico e del gas (per i gestori del SII si rimanda al paragrafo 38.1 del presente Manuale):

¹³ Con il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 recante “*Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42*”, corretto ed integrato dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126, si definiscono la cornice e i principi fondanti dell'armonizzazione contabile demandando la definizione dei dettagli applicativi ai successivi decreti attuativi. La creazione del linguaggio unico, nell'impianto normativo di riferimento, transita per il piano dei conti integrato, impostato nella sua struttura dall'art. 4 del Dlgs. N. 118/2011. Il piano dei conti è strutturato in forma modulare per consentire riclassificazioni utili a fini informativo-gestionali, oltre al consolidamento dei conti pubblici per diverse tipologie e diversi livelli di governo. Inoltre, attraverso l'elenco delle articolazioni delle singole unità elementari dei conti finanziari ed economico-patrimoniali è realizzata l'integrazione tra la contabilità finanziaria e quella economico-patrimoniale.

- lo schema di stato patrimoniale dei CAS differisce da quello del bilancio di esercizio redatto secondo gli IAS/IFRS per la diversa logica di classificazione delle voci. Negli schemi dei CAS, infatti, le voci dell'attivo di stato patrimoniale sono suddivise in immobilizzato e circolante, mentre quelle del passivo sono classificate per natura; negli schemi IAS/IFRS, invece, le voci sono classificate in correnti e non correnti. Inoltre, le voci dei Ratei e Risconti che nei modelli CAS sono evidenziate separatamente, negli schemi IAS/IFRS confluiscono nelle attività e passività a cui si riferiscono e/o negli Altri Crediti e Altri Debiti;
- negli schemi IAS/IFRS è presente la voce "Attività non correnti possedute per la vendita" nonché le relative passività associate. Poiché tali voci non sono presenti negli schemi dell'Autorità, i relativi importi andranno riclassificati nelle corrispondenti voci di attività e passività di riferimento. A titolo esemplificativo qualora le attività non correnti possedute per la vendita iscritte nel bilancio IAS/IFRS includano la voce "impianti", i relativi ammontari dovranno essere riclassificati nella corrispondente voce degli schemi CAS; analogamente, qualora le passività destinate alla vendita iscritte nel bilancio IAS/IFRS includano la voce "Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato", il relativo importo dovrà essere riclassificato nella corrispondente voce CAS; in sostanza, le specifiche voci previste negli schemi CAS includono anche gli importi che, nei bilanci redatti secondo i principi contabili IAS/IFRS, sono classificati nelle voci "Attività possedute per la vendita" e "Passività possedute per la vendita";
- le rimanenze esposte negli schemi CAS differiscono da quelle del bilancio di esercizio per effetto della diversa rappresentazione delle "Scorte d'obbligo" che, negli schemi IAS/IFRS, sono esposte separatamente tra le attività non correnti;
- gli effetti contabili derivanti dall'applicazione dell'IFRIC 12 comportano, nello Stato patrimoniale redatto secondo i principi IAS/IFRS, la rilevazione del diritto di utilizzo delle infrastrutture in concessione tra le attività immateriali; negli schemi CAS, invece, tale valore è riclassificato come valore netto contabile degli asset da iscrivere tra le attività materiali. Analoga riclassificazione riguarda le quote di ammortamento. Per ulteriori approfondimenti sull'IFRIC 12 si rinvia all'appendice dedicata (Appendice F);
- tra le voci del "Valore della produzione", gli schemi CAS includono gli incrementi di immobilizzazioni per lavori interni ed i ricavi relativi al personale ceduto in comando; negli schemi redatti secondo i principi IAS/IFRS tali poste sono invece rilevate a diretta deduzione della voce di costo cui si riferiscono. *Per garantire omogeneità nella lettura dei CAS predisposti da operatori che adottano i principi contabili nazionali e internazionali, si ritiene opportuno esporre tutti i costi capitalizzati, sia "interni" (esempio costo del personale) che "esterni" (esempio costo per servizi), alla voce "4) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni". Al fine di riconciliare i valori tra i prospetti di unbundling e quelli di quadratura sarà necessario utilizzare la colonna elisioni e dare evidenza esplicita della riclassifica effettuata;*

- sempre in tema di riclassifica dei costi capitalizzati di cui al punto precedente, il principio generale prevede che tutti i costi inizialmente rilevati a conto economico come costi d'esercizio, se a seguito di una valutazione specifica al termine dell'esercizio risultino qualificabili come oneri pluriennali, siano iscritti tra i cespiti in stato patrimoniale tramite rilevazione nella voce A 4) "Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni", come sopra indicato. Diversamente, i costi che fin dall'origine sono classificati come oneri pluriennali, non transitando dal conto economico, **non devono essere oggetto di riclassifica nella suddetta voce**, anche se astrattamente riferibili a costi di periodo (rientrano in questa fattispecie, ad esempio, i costi di natura accessoria delle immobilizzazioni, come i costi di installazione o di collaudo di un macchinario, che vengono direttamente capitalizzati sul cespito cui si riferiscono);
- i proventi e gli oneri derivanti dalla gestione del rischio commodity, negli schemi CAS, sono esposti rispettivamente tra gli Altri ricavi e proventi e gli Oneri diversi di gestione, mentre i proventi e gli oneri derivanti dalla valutazione di attività e passività finanziarie sono classificati tra i Proventi finanziari e gli Oneri finanziari; negli schemi redatti secondo i principi IFRS, invece, tali componenti sono rilevate in una apposita voce senza distinzione tra l'importo realizzato e quello da valutazione;
- negli schemi CAS le voci "Proventi da partecipazioni", "Rettifiche di valore di attività finanziarie", "Imposte sul reddito" includono rispettivamente anche i dividendi e le plusvalenze da cessione partecipazioni, le rivalutazioni di partecipazioni e le imposte sul reddito relative alla cessione delle partecipazioni; negli schemi redatti secondo i principi IAS/IFRS, tali componenti sono invece rilevate in una specifica voce di bilancio "*Discontinued operations*";
- le imprese che applicano principi contabili internazionali e che optino per la capitalizzazione degli oneri relativi al canone unico patrimoniale (CUP), in coerenza con l'IFRS 16, devono procedere, mediante il prospetto delle elisioni, alla riclassificazione dell'importo attribuito alla voce "Ammortamenti" alla specifica voce "Canone unico di occupazione suolo pubblico". In nota di commento deve essere fornita un'adeguata e dettagliata informativa circa il trattamento di tali importi nei prospetti di Conto Economico, Stato Patrimoniale e Prospetto di movimentazione delle immobilizzazioni.

Riconciliazione CAS – Bilancio OIC

Si riportano di seguito alcune delle principali casistiche segnalate dagli operatori nella nota di commento ai CAS in merito alle riclassificazioni che devono essere effettuate dalle imprese del settore elettrico e del gas:

- gli importi relativi agli strumenti derivati di copertura seguono le norme prescritte dal Decreto Legislativo 139/2015 e dal nuovo documento OIC 32;
- le immobilizzazioni materiali destinate alla vendita devono rimanere iscritte tra le immobilizzazioni e non vanno inserite, come prevede invece l'OIC 16, in una apposita voce relativa alle immobilizzazioni materiali destinate alla vendita nell'Attivo Circolante. Ciò in quanto la voce "attività non correnti destinate alla vendita" non è presente negli schemi dell'Autorità e anche in coerenza con quanto richiesto agli operatori che applicano i principi contabili internazionali. Questi ultimi, come sopra specificato, devono infatti riclassificare le attività e le passività destinate alla vendita nelle attività/passività cui si riferiscono.

13 Prospetto di riconciliazione tra bilancio IAS/IFRS e i CAS

Viene di seguito presentato un esempio di prospetto di riconciliazione tra il bilancio redatto secondo i principi IAS/IFRS e quello predisposto secondo gli schemi CAS. L'esempio, tratto dalla nota di commento di esercenti soggetti all'obbligo di redazione dei CAS, rappresenta una possibile *best practice* di settore per le imprese operanti nel settore elettrico e del gas.

RICONCiliaZIONE CONTO ECONOMICO IAS/IFRS - CONTO ECONOMICO CAS	BILANCIO IAS DEPOSITATO	ELISIONI	CE CAS	COMMENTO
1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni	550		550	
2) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti			-	
3) variazioni dei lavori in corso su ordinazione			-	
4) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	-	332	332	
Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni (materiali)		50		
Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni (personale)		60		
Capitalizzazione costi per materie prime (B6)		20		
Capitalizzazione costi per servizi (B7)		200		
Capitalizzazione costi per godimento beni di terzi (B8)		2		
5) Altri ricavi e proventi	8	7	1	
Proventi/Oneri da transazioni non ricorrenti	-	7		
5 bis) Ricavi non ricorrenti		7	7	
TOTALE VALORE DELLA PRODUZIONE	558	332	890	
6) Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	55	70	125	Consumi di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci (somatoria dei costi di acquisto e delle variazioni (positive o negative) delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci)
Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni (materiali)		50		
Capitalizzazione costi per materie prime (B6)		20		
7) Costi per servizi	150	200	350	
Capitalizzazione costi per servizi (B7)		200		
8) Per godimento beni di terzi	3	7	10	
Capitalizzazione costi per godimento beni di terzi (B8)		2		
Canone unico patrimoniale (CUP)		5		
9) Per il personale	50	60	110	
Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni (personale)		60		
10) Ammortamenti e svalutazioni	145	1	144	
Ammortamento imm. materiali		10		IFRIC 12
Ammortamento imm. immateriali	-	10		IFRIC 12
Accantonamenti a Fondo rischi	-	1		
12) Accantonamenti per rischi	-	1	1	
Accantonamenti a Fondo rischi		1		
14) Oneri diversi di gestione	35	5	30	
Canone unico patrimoniale (CUP)		5		
14 bis) Oneri non ricorrenti				
TOTALE COSTI DELLA PRODUZIONE	438	332	770	
DIFFERENZA TRA VALORE E COSTI DELLA PRODUZIONE	120	-	120	
C) Proventi e oneri finanziari	-	30	-	30
22) IMPOSTE SUL REDDITO D'ESERCIZIO	30	-	30	
UTILE DELL'ESERCIZIO	60	-	60	

RICONCILIAZIONE STATO PATRIMONIALE IAS/IFRS - STATO PATRIMONIALE CAS	BILANCIO IAS	ELISIONI	SP CAS
B) Immobilizzazioni, con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria	2.203	220	2.423
I - Immobilizzazioni immateriali	700	280	420
Immobilizzazioni immateriali destinate alla vendita		20	
IFRIC 12	-	300	
II - Immobilizzazioni materiali	1.500	500	2.000
Immobilizzazioni materiali destinate alla vendita		200	
IFRIC 12		300	
III - Immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo	3		3
C) Attivo circolante	575	-	575
I - Rimanenze	10		10
II - Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo	560		560
III - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni			
IV - Disponibilità liquide	5		5
D) Ratei e risconti.		2	2
Altre attività correnti	2	2	-
Ratei e risconti	2	2	
Attività non correnti destinate alla vendita	220	220	-
Immobilizzazioni materiali destinate alla vendita	200	200	
Immobilizzazioni immateriali destinate alla vendita	20	20	
ATTIVO	3.000	-	3.000
A) Patrimonio netto	1.400		1.400
B) Fondi per rischi e oneri	5	5	10
C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato.		15	15
D) Debiti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo	1.570	5	1.575
Passività destinate alla vendita		5	
Benefici ai dipendenti	20	20	-
TFR	15	15	
Fondi per Rischi e Oneri	5	5	
E) Ratei e risconti			
Passività destinate alla vendita	5	5	-
PASSIVO	3.000	-	3.000

14 Il trattamento contabile degli eventi successivi alla data di chiusura del bilancio

Nella redazione del bilancio d'esercizio, qualora ne ricorrano le condizioni, è necessario tener conto anche degli eventi verificatisi successivamente alla data di chiusura del bilancio. In particolare:

- il codice civile (art. 2423-bis, 1° c., n. 4) stabilisce che occorre considerare i *rischi e le perdite di competenza dell'esercizio*, anche se conosciuti dopo la sua chiusura. In coerenza con tale principio, il documento OIC 29 precisa che devono essere recepiti nei valori di bilancio quei fatti, positivi e/o negativi, che evidenziano condizioni già esistenti alla data di chiusura del bilancio, ma che si manifestano successivamente richiedendo una modifica dei valori delle attività e passività in bilancio, in conformità al postulato della competenza¹⁴;

¹⁴ Esempi di fatti successivi alla data di chiusura dell'esercizio che, secondo l'OIC 29, devono essere recepiti nei valori di bilancio:

- la definizione dopo la chiusura dell'esercizio di una causa legale in essere alla data di bilancio per un importo diverso da quello prevedibile a tale data;

- in modo analogo, lo IAS 10 definisce eventi che comportano una rettifica ai valori di bilancio, quei fatti che forniscono evidenza di situazioni già esistenti alla data di chiusura dell'esercizio.

Secondo l'OIC 29, il termine entro cui il fatto si deve verificare, perché se ne tenga conto nel bilancio, è la sua data di formazione che, nella generalità dei casi, è individuata con la data di redazione del progetto di bilancio d'esercizio da parte degli amministratori. Tuttavia, se tra la data di formazione del bilancio e la data di approvazione da parte dell'organo assembleare si verificassero eventi tali da avere un effetto rilevante sul bilancio, gli amministratori debbono adeguatamente modificare il progetto di bilancio, nel rispetto del procedimento previsto per la formazione del bilancio.

Secondo lo IAS 10 il termine entro cui il fatto si deve verificare è costituito dalla data in cui viene autorizzata la pubblicazione del bilancio.

La redazione dei CAS può avvenire in un momento successivo rispetto al termine entro il quale è possibile recepire, nel bilancio d'esercizio, gli effetti dei fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio. *Al fine di garantire il pieno allineamento tra bilancio d'esercizio e CAS, gli eventi verificatisi successivamente ai termini prescritti dai principi contabili, non devono essere presi in considerazione nella redazione dei CAS.*

15 Valorizzazione delle transazioni nell'ambito del gruppo societario

Sebbene il TIUC stabilisca, come principio generale, che nella redazione dei CAS l'impresa debba applicare i medesimi criteri di valutazione adottati nel bilancio di esercizio, l'articolo 19 prevede specifiche modalità di valorizzazione per le transazioni infragruppo. A tal riguardo, si precisa che l'articolo 1 del TIUC definisce "gruppo societario" l'insieme delle società, tra le quali sussistono rapporti di controllo ai sensi dell'articolo 26 del decreto legislativo 9 aprile 1991, n.127, come aggiornato dal D.lgs. 139/2015.

Tali transazioni possono riguardare, a titolo esemplificativo e non esaustivo:

- prodotti, semilavorati e materie prime;
 - servizi di natura generale (amministrazione del personale, locazioni di uffici);
 - affitti, noleggi, canoni;
 - cessioni di beni materiali o immateriali;
-
- i fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio da cui emerga che talune attività già alla data di bilancio avevano subito riduzioni durevoli di valore o riduzioni del valore di mercato rispetto al costo ovvero evidenzino situazioni, esistenti alla data di bilancio, che incidano sulle valutazioni di bilancio; per esempio:
 - il deterioramento della situazione finanziaria di un debitore, confermata dal fallimento dello stesso dopo la data di chiusura, che normalmente indica che la situazione di perdita del credito esisteva già alla data di bilancio;
 - la vendita di prodotti giacenti a magazzino a fine anno a prezzi inferiori rispetto al costo, che fornisce l'indicazione di un minor valore di realizzo alla data di bilancio;
 - la determinazione, dopo la data di chiusura dell'esercizio, del costo di attività acquistate o del corrispettivo di attività vendute, prima della data di chiusura dell'esercizio di riferimento;
 - la determinazione, dopo la data di chiusura dell'esercizio, di un premio da corrispondere a dipendenti quale emolumento per le prestazioni relative all'esercizio chiuso;
 - la scoperta di un errore o di una frode.

- finanziamenti e gestione della tesoreria;
- attività di coordinamento e consulenza svolta dalla capogruppo nei confronti delle controllate;
- ecc.

Il comma 19.1 del TIUC dispone che, indipendentemente dal prezzo effettivamente praticato, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi infragruppo devono essere valorizzate secondo il principio di libera concorrenza (o di valore normale), ossia al prezzo che sarebbe stato concordato tra imprese indipendenti per operazioni identiche o simili, a condizioni analoghe, nel libero mercato.

Qualora l'impresa, nel proprio bilancio di esercizio, valorizzi tali transazioni secondo criteri diversi da quelli prescritti dal comma 19.1, nei CAS, esse devono comunque essere valorizzate al prezzo di libera concorrenza. Ai fini della riconciliazione con il bilancio, *la differenza tra il prezzo effettivamente praticato e il prezzo di libera concorrenza deve essere evidenziata nella colonna "Elisioni" degli schemi dei CAS. Tale differenza deve inoltre essere adeguatamente motivata ed illustrata nella nota di commento.*

Il comma 19.2 del TIUC stabilisce che, al fine di consentire la verifica dei criteri di valorizzazione delle transazioni nell'ambito del gruppo societario, l'impresa è tenuta a conservare per almeno dieci anni idonea documentazione di supporto, tra cui:

- i contratti stipulati tra le società relativi a tali transazioni;
- la documentazione che evidenzia le modalità di determinazione del valore delle transazioni;
- le rilevazioni a consuntivo del numero e delle quantità delle transazioni, desumibili, ad esempio, dalla relativa fatturazione.

Al fine dell'applicazione pratica delle disposizioni del TIUC sopra richiamate, è utile fare riferimento alle Linee guida OCSE in materia di prezzi di trasferimento¹⁵. Tali linee guida prevedono che il prezzo di libera concorrenza, laddove possibile, sia rappresentato dal *prezzo di mercato*. Il metodo del prezzo di mercato consiste nel confrontare il prezzo applicato nelle transazioni infragruppo con quello praticato in operazioni comparabili sul libero mercato, tra soggetti indipendenti, in condizioni analoghe. Tale confronto potrà essere:

- un *confronto interno* se l'impresa conclude una transazione comparabile con terzi indipendenti sul mercato;
- un *confronto esterno* se transazioni comparabili vengono concluse tra terzi indipendenti sul mercato oppure si faccia riferimento, ad esempio, a listini delle camere di commercio, tariffe, ecc.

Il criterio del prezzo di mercato risulta direttamente applicabile, ad esempio, nel caso in cui la capogruppo conceda in locazione i propri uffici a una società operativa del gruppo. In tale situazione, il canone espresso in €/mq deve essere coerente – entro un ragionevole *range* di variazione – con i valori di mercato rilevati, alla data di stipula del contratto, per immobili analoghi per zona e tipologia.

Sempre secondo le linee guida OCSE, qualora emergano differenze tra la transazione effettuata all'interno del gruppo e la medesima transazione effettuata sul mercato che possono essere ragionevolmente quantificate, è necessario effettuare opportuni aggiustamenti al prezzo di mercato, al fine di renderlo comparabile con la transazione infragruppo (ad es.: il prezzo di mercato potrebbe essere aggiustato per tenere conto di differenti condizioni di trasporto, di pagamento ecc.).

¹⁵ "OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022" – gennaio 2022.

Il Capitolo 7 delle linee guida OCSE prevede come metodo alternativo, qualora il prezzo di mercato non sia applicabile, il metodo del *cost plus* o metodo del costo maggiorato che è da ritenersi appropriato soprattutto per le transazioni aventi ad oggetto prestazioni di servizi o prodotti semilavorati. Tale metodo prende a riferimento il costo pieno aziendale (comprensivo di costi diretti e indiretti) di un bene o servizio a cui può essere aggiunto un margine o *mark-up* in relazione alla specifica tipologia di bene o servizio. Tra le tipologie di servizi ritenute più idonee ad essere valorizzate con questo metodo, le linee guida OCSE citano, tra le transazioni all'interno di un gruppo societario, anche i servizi infragruppo erogati dalle strutture di supporto o staff, definiti anche servizi "a basso valore aggiunto", che non rappresentano attività primarie all'interno della catena del valore e che possono essere ben rappresentati da alcune delle prestazioni riconducibili ai servizi comuni previsti dall'articolo 7 del TIUC.

Si sottolinea, in particolare, che, ai fini dell'applicazione del metodo del costo maggiorato, il costo di riferimento deve essere quello sostenuto dal fornitore del bene o servizio (nell'esempio precedente, la holding che eroga i servizi per le società del gruppo). Tale soggetto deve pertanto disporre di adeguati sistemi informativi in grado di rilevare correttamente tali costi. Il costo da utilizzare come base di calcolo può essere determinato su base consuntiva, standard o media (queste ultime due modalità risultano appropriate in presenza di rilevanti fluttuazioni dei costi).

Il metodo del *cost plus* non potrà essere utilizzato in caso di mero riaddebito da parte di una società del gruppo (es: la holding) di servizi acquistati all'esterno laddove non è apportato alcun valore aggiunto alla transazione. Qualora la transazione infragruppo consista nel trasferimento ad una società del gruppo di un bene o servizio acquistato all'esterno (es: software) al quale la società fornitrice all'interno del gruppo apporta modifiche/integrazioni/personalizzazioni (es: servizi di customizzazione del software), il metodo del *cost plus* potrà essere applicato solo ai costi sostenuti per effettuare le citate modifiche/integrazioni/personalizzazioni e non anche al costo del bene o servizio acquistato sul mercato.

Altri metodi di valorizzazione indicati dalle linee guida OCSE sul transfer pricing (metodo del prezzo di rivendita, metodi reddituali ecc.) potranno essere presi a riferimento per l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 19, nel caso in cui il metodo del prezzo di mercato o il metodo del *cost plus* non possano ritenersi idonei alla valorizzazione di una specifica tipologia di transazione.

Si precisa che, nell'applicazione delle disposizioni dell'articolo 19, le Linee guida OCSE costituiscono un utile riferimento per le imprese, soprattutto per individuare il prezzo di libera concorrenza necessario per valorizzare le transazioni infragruppo. **Le linee guida OCSE non hanno carattere vincolante**, potendo le imprese adottare metodi alternativi, purché coerenti con i principi della disposizione contenuta nell'articolo 19. In ogni caso le imprese sono tenute ad applicare integralmente tutti gli aspetti procedurali previsti dalle Linee guida OCSE o dalla normativa fiscale in materia di prezzi di trasferimento. E' inoltre ammissibile che i prezzi di riferimento utilizzati per le transazioni infragruppo siano oggetto di valutazione di congruità da parte di soggetti terzi indipendenti, quali società specializzate che dispongono, ad esempio, di banche dati utilizzabili per la determinazione dei suddetti prezzi.

In tutti i modi, si ritiene che, ai fini della corretta applicazione dell'articolo 19 del TIUC, i prezzi utilizzati per la valorizzazione delle transazioni infragruppo **siano periodicamente aggiornati**. Nel caso di utilizzo del metodo del *cost plus*, sono valide anche revisioni per periodi superiori all'anno purché il lasso di tempo intercorrente tra una revisione e l'altra non sia tale da inficiare la significatività del

prezzo così calcolato e purché non intervengano modifiche rilevanti nelle caratteristiche della transazione. È altresì ammissibile un aggiornamento dei prezzi per le transazioni infragruppo in funzione del tasso medio annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati, rilevato per l'anno precedente dall'ISTAT.

I criteri di valorizzazione delle transazioni infragruppo, la natura delle suddette transazioni e i criteri di aggiornamento dei prezzi di trasferimento devono trovare adeguata illustrazione nella nota di commento.

16 Valorizzazione delle transazioni nell'ambito dello stesso soggetto

Nella redazione dei CAS, il TIUC, all'articolo 18, prevede la possibilità di rilevare transazioni interne alla stessa impresa, che possono essere costituite da:

- transazioni interne tra le diverse attività;
- transazioni interne tra i singoli servizi comuni e tra i singoli servizi comuni e le singole funzioni operative condivise.

Finalità delle disposizioni contenute nell'articolo 18 è quella di evitare che le transazioni nell'ambito dello stesso soggetto giuridico possano generare sussidi incrociati tra attività.

Per quanto concerne le transazioni interne tra attività, all'articolo 18, il TIUC prevede come criterio di valorizzazione il prezzo di mercato, riscontrabile con dati ufficiali tra quelli individuati dal comma 18.1. Nel caso in cui non sia possibile fare riferimento ad un prezzo formatosi sul libero mercato è ammessa la valorizzazione a costo, a condizione che la configurazione adottata non superi il costo pieno determinato a consuntivo (a fine esercizio), secondo i criteri stabiliti dal comma 18.3. Tale costo pieno deve essere calcolato dopo aver rilevato le transazioni interne tra servizi comuni e funzioni operative condivise e i successivi ribaltamenti alle attività dai suddetti servizi comuni e funzioni operative condivise.

I commi 18.2 e 18.4 del TIUC prevedono l'obbligo a carico delle imprese di mantenere opportuna documentazione a supporto delle modalità utilizzate per la valorizzazione delle transazioni interne; il comma 21.1 lettera k) del TIUC prevede, altresì, che ne sia fornita evidenza nella nota di commento.

La valorizzazione delle operazioni nell'ambito dello stesso soggetto - la considerazione vale anche per le transazioni nell'ambito dello stesso gruppo societario - richiede, analogamente a quanto previsto per la costruzione dei driver di ribaltamento dei costi dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise, l'adozione di adeguate procedure gestionali, contabili o extracontabili atte alla rilevazione di tutte le informazioni necessarie al corretto calcolo del prezzo o del costo pieno delle transazioni. La scelta delle modalità operative è rimessa all'autonomia dell'impresa, purché le stesse siano adeguatamente documentate e verificabili.

Per ulteriori dettagli sulle transazioni interne tra attività si rimanda al paragrafo 17.4.

Per quanto concerne le transazioni interne tra i singoli servizi comuni e tra i servizi comuni e le funzioni operative condivise, l'articolo 15 del TIUC prevede, come criterio di valorizzazione, il costo del servizio comune cedente, al netto degli eventuali ricavi correlati. Tali ricavi, come sarà meglio evidenziato nei capitoli successivi, possono avere esclusivamente natura rettificativa dei costi imputati al servizio comune. L'attribuzione dei costi del servizio cedente al servizio o funzione operativa ricevente deve avvenire sulla base dei driver previsti per il servizio comune cedente, secondo

quanto stabilito dal comma 15.3 del TIUC. Questa tipologia di transazione è, di fatto, assimilabile all'attribuzione indiretta dei costi dei servizi comuni alle attività, disciplinata dall'articolo 17 del TIUC. Per ulteriori approfondimenti si rinvia al paragrafo 17.2.

PARTE III : NORME DI CONTABILITÀ PER IL REGIME ORDINARIO E SCHEMI CONTABILI

17 La contabilità separata per attività

L'articolo 12 del TIUC definisce le regole della separazione contabile delle poste economiche e patrimoniali in base alla struttura delle attività prevista dai commi 4.1 e 4.2 del TIUC. Tale separazione richiede l'adozione di sistemi contabili distinti per ciascuna attività, che soddisfino tre requisiti essenziali:

- siano basati su dati analitici, verificabili e documentabili;
- consentano di rappresentare ogni attività come se fosse gestita da un'impresa separata;
- permettano, fin dalla fase iniziale di rilevazione (e quindi non attraverso ripartizioni *ex post*, ***bensi in modo sistematico durante il periodo amministrativo***), di rappresentare separatamente i valori economici e patrimoniali per ciascuna attività.

Per ottenere la separazione contabile delle poste economiche e patrimoniali tra le diverse attività, è necessario seguire un processo articolato in più fasi, come descritto di seguito:

1. si attribuiscono ***alle attività/macroaggregato*** tutte le poste patrimoniali ed economiche che, in base ai criteri indicati nel comma 12.7 del TIUC, è ***possibile attribuire direttamente***¹⁶. Come già evidenziato, questa operazione è finalizzata a soddisfare gli obiettivi conoscitivi della separazione contabile per attività. Pertanto, quando una posta patrimoniale o economica è attribuibile in modo completo ed esclusivo - ad esempio il canone di affitto di locali utilizzati per una sola attività prevista dal comma 4.1 e 4.2 del TIUC, oppure costi determinati tramite misurazioni specifiche (come i litri di carburante consumati dai mezzi impiegati in una determinata attività) – ***essa deve essere attribuita direttamente all'attività/macroaggregato di riferimento e non deve transitare*** per i servizi comuni (servizi immobiliari e facility management; trasporti e autoparco) o per le funzioni operative condivise;
2. si attribuiscono ***ai servizi comuni*** le poste patrimoniali ed economiche che non possono essere imputate direttamente alle singole attività ma che, in base ai criteri indicati nel comma 12.7 del TIUC, risultano direttamente attribuibili ai servizi comuni stessi. Si tratta, quindi, di una ***soluzione contabile di seconda istanza***, da utilizzare nei casi in cui non sia possibile l'attribuzione diretta alle attività;
3. si attribuiscono ***alle funzioni operative condivise*** le poste patrimoniali ed economiche che non possono essere imputate direttamente alle attività né ai servizi comuni, ma che, in base ai criteri indicati nel comma 12.7 del TIUC, risultano direttamente attribuibili a tali funzioni. Si tratta, quindi, di una ***soluzione contabile*** da utilizzare esclusivamente nei casi in cui non sia possibile l'attribuzione diretta né alle attività né ai servizi comuni;
4. per mezzo dei driver indicati nell'Allegato 2 del TIUC, si rilevano le transazioni interne tra i singoli servizi comuni, nonché tra questi e le funzioni operative condivise, secondo le modalità che saranno descritte più diffusamente in seguito¹⁷;

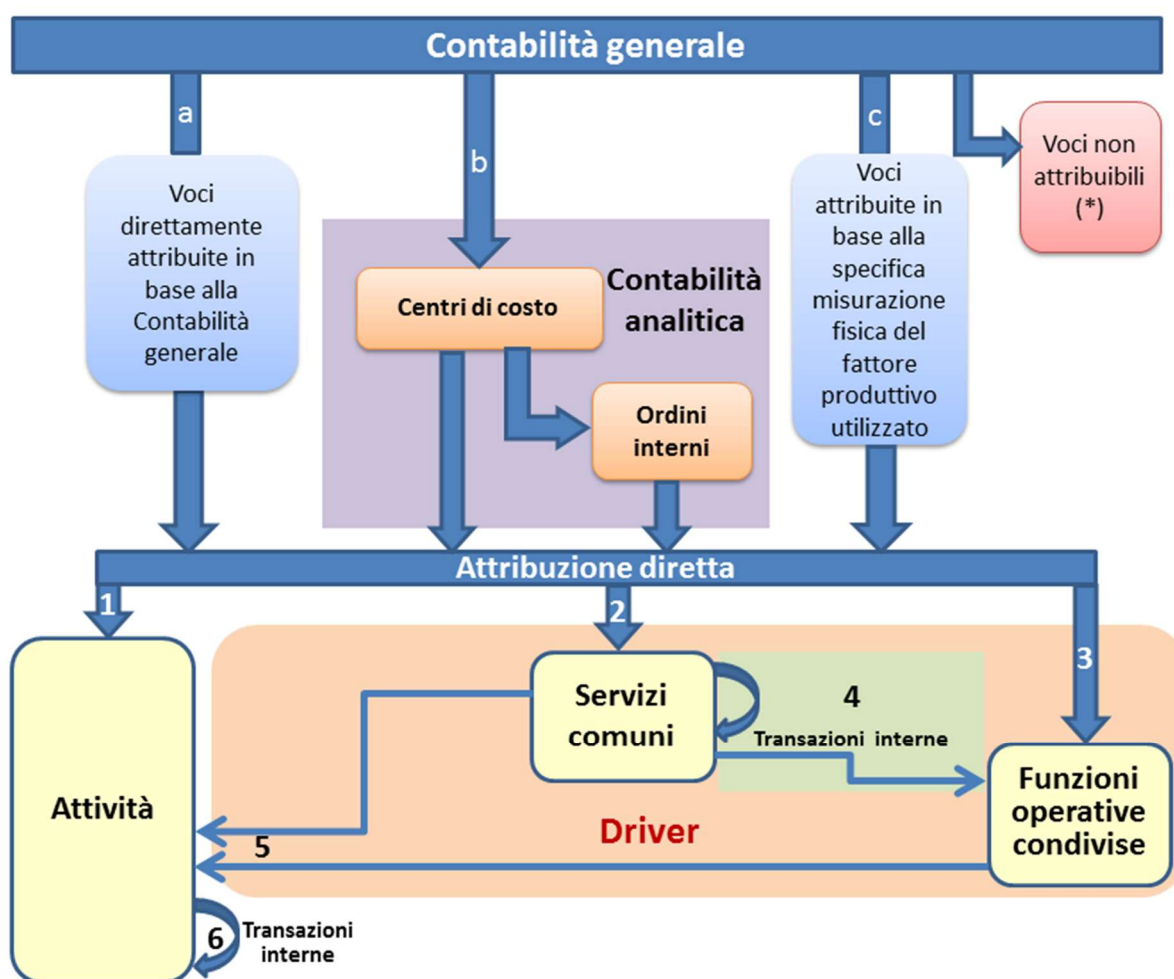
¹⁶ Questo aspetto viene approfondito nel paragrafo successivo.

¹⁷ Si veda il paragrafo 17.2.

5. per mezzo dei driver indicati negli Allegati 1 e 2 del TIUC, si attribuiscono alle attività le quote delle sole poste economiche precedentemente allocate ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise. In particolare, si considerano i costi al netto delle componenti positive di reddito registrate nel valore della produzione **che hanno esclusivamente funzione rettificativa dei costi**, quali gli incrementi di immobilizzazioni per lavori interni, le variazioni delle rimanenze e dei lavori in corso e gli altri ricavi e proventi aventi natura di rimborso;
6. infine, si rilevano le eventuali transazioni interne tra le diverse attività.

A titolo di esempio, con riferimento ai precedenti punti 2. e 3., si consideri il caso in cui nell'impresa siano presenti unità organizzative trasversali a più attività e una quota dei relativi costi non sia imputabile direttamente a tali attività con i criteri di imputazione diretta sopra descritti. In tal caso, tale quota dei costi viene attribuita, ad esempio, alla funzione operativa condivisa o al servizio comune cui le unità organizzative trasversali fanno riferimento e successivamente ripartita fra le singole attività mediante l'utilizzo dei driver di ribaltamento.

La figura seguente illustra, con riferimento ai valori economici, la successione delle sei fasi sopra descritte relative alla separazione contabile per attività.



(*) Si tratta delle voci tributarie, finanziarie, relative al patrimonio netto e tutte le altre non operative.

Figura 2 – Il processo di separazione contabile per attività delle poste economiche

La separazione contabile tra attività, servizi comuni e funzioni operative condivise si applica a tutte le poste patrimoniali ed economiche del bilancio di esercizio, **ad eccezione delle voci tributarie, finanziarie, di altre componenti non operative e delle poste di patrimonio netto**. Tali voci, nei prospetti relativi ai CAS rimangono indivise e vengono riportate come “Valori non attribuibili”.

Con riferimento al processo delineato, il comma 12.6 lettera d) del TIUC, prevede un trattamento specifico per l'attribuzione dei crediti e dei debiti operativi. Qualora tali poste non siano attribuibili secondo i criteri ordinari utilizzati per le altre voci, *i crediti operativi* sono attribuiti alle attività, ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise proporzionalmente all'ammontare complessivo annuo dei ricavi cui si riferiscono, rilevato per ciascuna attività, servizio comune e funzione operativa condivisa. In modo analogo, i debiti operativi sono attribuiti in proporzione all'ammontare complessivo annuo dei costi da cui derivano. **Un criterio simile può essere adottato anche per l'attribuzione delle rimanenze.**

Ai fini della compilazione dei prospetti relativi ai conti economici separati, non è necessario determinare la variazione tra le rimanenze iniziali e finali di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci, in quanto nella voce relativa agli acquisti **devono essere indicati direttamente i consumi**¹⁸. In questo modo, il dato può essere desunto direttamente dagli scarichi risultanti dalla contabilità di magazzino, anche nei casi in cui le scorte siano comuni a più attività e/o comparti. In tali circostanze, ai fini dell'iscrizione delle rimanenze nelle singole colonne dei prospetti di stato patrimoniale, **è ammessa la ripartizione tra attività, servizi comuni e funzioni operative condivise (nonché tra i singoli comparti) in proporzione ai rispettivi consumi annui.**

17.1 L'attribuzione diretta delle poste patrimoniali ed economiche alle attività, ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise

Attribuzione diretta e indiretta

Nella separazione contabile assume un particolare rilievo la possibilità di attribuire direttamente le poste patrimoniali ed economiche ai diversi oggetti di imputazione, cioè alle attività/macroaggregato, ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise.

Per “attribuzione diretta”, come si desume dal comma 12.7 del TIUC, si intende l'imputazione di una posta:

- a) in modo completo ed esclusivo, sulla base delle rilevazioni di contabilità generale, ad uno specifico oggetto di attribuzione, quando la posta è riferibile unicamente a tale oggetto (per le poste economiche è il caso, ad esempio, dei costi speciali o specifici), oppure in subordine,
- b) in modo completo ed esclusivo, sulla base delle rilevazioni di contabilità analitica, ad uno specifico oggetto di attribuzione, quando la posta è riferibile unicamente a tale oggetto, oppure in subordine,
- c) per mezzo di una ripartizione tra i diversi oggetti cui la posta compete, basata su una specifica misurazione fisica del fattore produttivo utilizzato (per le poste economiche, è il caso, ad esempio, dei costi diretti).

Si precisa inoltre che tutti i documenti contabili e fiscali, quali le fatture, costituiscono strumenti idonei per l'attribuzione diretta delle poste contabili ai sensi del comma 12.7 del TIUC.

¹⁸ Definiti come la somma degli acquisti +/- la variazione delle rimanenze.

Pertanto, nei casi di servizi infragruppo erogati dalla capogruppo alle controllate, qualora le informazioni contenute nei contratti o nelle fatture di addebito siano sufficienti, è opportuno attribuire direttamente le partite economiche derivanti da tali documenti alle attività e ai comparti di riferimento. In tali casi non è necessario ricorrere all'attribuzione indiretta tramite i servizi comuni (SC) e le funzioni operative condivise (FOC).

Con riferimento all'attribuzione degli **oneri generali di produzione**¹⁹ oggetto di capitalizzazione interna, si precisa che, qualora tali oneri siano direttamente imputabili ai cespiti delle attività/comparti di riferimento sulla base di uno dei criteri previsti dal TIUC (comma 12.7) – inclusa la ripartizione basata su una specifica misurazione fisica del fattore produttivo utilizzato (ad esempio, nel caso dei costi diretti) – essi devono essere allocati direttamente alla relativa attività e comparto secondo tali criteri. Solo qualora non sia possibile procedere a un'attribuzione diretta, e quindi in via del tutto residuale, tali oneri devono essere attribuiti ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise e successivamente ripartiti tra le attività/comparti utilizzando i driver previsti dal TIUC. *Non è considerata corretta l'attribuzione di tali oneri ai servizi comuni o alle funzioni operative condivise mediante driver non previsti dal TIUC o attraverso procedure extra-contabili che eludano il processo di ribaltamento dei costi previsto dalla normativa e implementato nel sistema telematico di raccolta di separazione contabile. Inoltre, non è ritenuto corretto che, nell'esposizione finale dei CAS, la voce A4) "Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni", a livello di singola attività e comparto, presenti un valore superiore ai costi diretti imputati a conto economico nella medesima attività/comparto.* Nel rispetto di quanto sopra, l'impresa è tenuta ad illustrare, nella nota di commento, i criteri utilizzati per il trattamento di tali oneri nei conti annuali separati.

L'attribuzione si dice, invece, indiretta quando avviene mediante una ripartizione basata su un sistema di attribuzione (driver) di natura convenzionale, che non misura direttamente il fattore produttivo sottostante, ma una grandezza diversa, ritenuta più o meno correlata a quel fattore.

È evidente che le procedure gestionali e contabili adottate dalle imprese possono favorire un'attribuzione diretta ad uno specifico oggetto, tanto più quanto esse risultano accurate e strutturate. In merito ai costi, per esempio, i sistemi di rilevazione più evoluti possono consentire di classificare come costi speciali o specifici, o come costi diretti, costi che altrimenti sarebbero considerati comuni o generali. Al riguardo, si riportano i seguenti esempi:

- l'attribuzione del costo del lavoro alle diverse attività può avvenire in modo diretto, individuando il costo del personale dedicato esclusivamente a ciascuna attività, oppure *rilevando puntualmente le ore di lavoro prestate dal personale condiviso tra più attività a favore di ciascuna di esse* (ad esempio, tramite la compilazione di rendiconti periodici delle ore lavorate);
- l'attribuzione del costo del lavoro alle diverse attività in proporzione ai relativi ricavi costituisce un'attribuzione indiretta. **Questa modalità non è conforme alle disposizioni del TIUC** poiché i costi dei fattori produttivi non direttamente attribuibili alle attività devono essere imputati ai servizi comuni o alle funzioni operative condivise;

¹⁹ Si intendono tutti quegli oneri a cui fa riferimento il principio contabile 16 paragrafo 39 e che possono essere capitalizzati, per la quota ragionevolmente imputabile al cespite. Non si ritiene corretto, ai sensi dell'OIC 16, capitalizzare costi di periodo quali i costi amministrativi e i costi commerciali quali, a titolo di esempio, i costi di gestione del personale o i costi assicurativi relativi agli automezzi.

- l'attribuzione alle diverse attività dei costi relativi ai servizi informatici (inclusi quelli del personale impiegato) effettuata sulla base dei driver previsti nell'Allegato 2 del TIUC (ad esempio, in funzione del numero di postazioni assegnate a ciascuna attività) costituisce un'attribuzione indiretta consentita dal TIUC esclusivamente nei casi in cui tali costi non siano direttamente attribuibili alle singole attività.

Strumenti di rilevazione per l'attribuzione diretta

Come indicato nel comma 12.7, lo strumento individuato dal TIUC per la separazione contabile dei fatti aziendali tra attività, servizi comuni e funzioni operative condivise è rappresentato dalla contabilità generale o, qualora l'informazione non sia da essa desumibile, dalla contabilità analitica. In linea generale, nulla vieta alle imprese di gestire contabilmente le singole attività mediante sistemi di contabilità generale separati; tuttavia, i moderni sistemi contabili prevedono, in alternativa, il ricorso alla contabilità analitica (o industriale) che consente rilevazioni non solo per natura, ma anche per destinazione, attraverso l'uso di specifici oggetti di controllo (ad es.: centri di costo, ordini interni, ordini di servizio, WBS e WBE, centri di profitto). In tale ambito, rileva in particolare l'impiego di appositi oggetti di attribuzione propri della contabilità analitica, quali i centri di costo, che possono svolgere le seguenti funzioni:

- facilitare l'attribuzione dei costi dei fattori produttivi alle diverse produzioni; al tal fine possono essere utilizzati anche centri di costo che non corrispondono a specifiche unità operative, ma a mere aggregazioni logiche;
- individuare i costi relativi a specifiche fasi o ambiti dell'attività produttiva, al fine di supportare decisioni di convenienza economica e/o la valutazione delle performance dei responsabili dei centri di costo.

La registrazione dei fatti aziendali, effettuata non solo per natura tramite la contabilità generale, ma anche attraverso l'indicazione del centro di costo, consente di individuare la destinazione delle risorse impiegate. Stabilendo una relazione univoca tra ciascun centro di costo e una delle attività previste dal TIUC, oppure – in subordine – uno dei servizi comuni o delle funzioni operative condivise, è possibile ottenere un'attribuzione più puntuale dei fatti aziendali rispetto a quella derivante dal solo utilizzo della contabilità generale.

Un discorso analogo si applica agli ulteriori oggetti di attribuzione previsti dalla contabilità analitica, comunemente denominati *Ordini interni* o *Commesse industriali*²⁰, che permettono la registrazione dei fatti aziendali anche per destinazione, integrando le informazioni desumibili dall'utilizzo dei centri di costo. Essi si basano su procedure²¹ formalizzate e verificabili, che permettono una rilevazione analitica delle risorse impiegate dalle strutture aziendali nello svolgimento delle proprie attività e forniscono informazioni puntuali sulla destinazione delle transazioni registrate in contabilità. Anche in questo caso, la definizione di una relazione univoca tra ciascun ordine interno o commessa indu-

²⁰ Gli oggetti di attribuzione "ordini interni" o "commesse industriali" vengono comunemente utilizzati dalle imprese manifatturiere, commerciali o di servizi per individuare contabilmente i fatti aziendali non solo per natura, come previsto dalla contabilità generale, ma anche per destinazione. Ciò consente di individuare le finalità delle transazioni registrate e di migliorarne il controllo gestionale.

²¹ A titolo di esempio, si considerino le procedure che consentono all'impresa di rilevare in modo sistematico e puntuale le ore di manodopera impiegate dal personale delle diverse strutture aziendali nelle singole mansioni o nei servizi svolti.

storiale e una specifica attività, servizio comune o funzione operativa condivisa permette una attribuzione più puntuale dei fatti aziendali rispetto a quella ottenibile mediante il solo utilizzo della contabilità generale.

Riguardo ai diversi strumenti di rilevazione a disposizione delle imprese per l'attribuzione diretta delle poste economiche e patrimoniali alle attività – e, in subordine, alle funzioni operative condivise ed ai servizi comuni - il TIUC prevede una procedura di riferimento che stabilisce una gerarchia nell'utilizzo delle fonti informative. Tali fonti, pertanto, non devono essere considerate alternative tra loro, ma utilizzate **secondo una sequenza ben definita**:

- 1.a utilizzo della **contabilità generale** per l'allocazione diretta di poste patrimoniali ed economiche alle diverse **attività**. Ciò è possibile qualora l'impresa riesca ad individuare conti di contabilità generale riferibili in modo specifico a una singola attività. Tale processo può essere ulteriormente supportato dall'integrazione con i sottosistemi di contabilità generale, quali, ad esempio, il libro cespiti che permette di identificare puntualmente l'appartenenza delle immobilizzazioni e dei relativi ammortamenti alle diverse strutture aziendali;
- 1.b per le poste non attribuibili alle attività secondo le modalità descritte al punto precedente, utilizzo della **contabilità analitica** che, mediante centri di costo, ordini interni o commesse industriali, consente di attribuire alle singole **attività**, in modo completo ed esclusivo, le poste patrimoniali ed economiche rilevate in modo generico nella contabilità generale;
- 1.c per le poste non attribuibili alle attività con le modalità dei punti precedenti, attribuzione delle poste patrimoniali ed economiche - registrate in modo generico nella contabilità generale - attraverso una **specificata misurazione fisica** del fattore produttivo utilizzato dalle singole **attività**;
- 2.a per le poste non attribuibili alle attività secondo le modalità dei punti precedenti, utilizzo della **contabilità generale** per l'allocazione diretta di poste patrimoniali ed economiche ai **servizi comuni**; ciò è possibile qualora l'impresa sia in grado di individuare conti di contabilità generale riferibili in modo specifico a un singolo servizio comune;
- 2.b per le poste non attribuibili alle attività e ai servizi comuni secondo le modalità dei punti precedenti, utilizzo della **contabilità analitica** che, mediante centri di costo, ordini interni o commesse industriali, consente di attribuire in modo specifico ai singoli **servizi comuni** le poste patrimoniali ed economiche rilevate in modo generico nella contabilità generale;
- 2.c per le poste non attribuibili alle attività e ai servizi comuni secondo le modalità dei punti precedenti, attribuzione delle poste patrimoniali ed economiche - rilevate in modo generico nella contabilità generale - mediante una **specificata misurazione fisica** del fattore produttivo utilizzato dai singoli **servizi comuni**;
- 3.a per le poste non attribuibili alle attività e ai servizi comuni con le modalità dei punti precedenti, utilizzo della **contabilità generale** per l'allocazione diretta delle poste patrimoniali ed economiche alle **funzioni operative condivise**; ciò è possibile qualora l'impresa sia in grado di individuare conti di contabilità generale riferibili in modo specifico a una singola funzione operativa condivisa;
- 3.b per le poste non attribuibili alle attività, ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise secondo le modalità dei punti precedenti, utilizzo della **contabilità analitica** che, mediante centri di costo, ordini interni o commesse industriali, consente di attribuire in modo specifico

alle singole **funzioni operative condivise** le poste patrimoniali ed economiche rilevate in modo generico nella contabilità generale;

- 3.c per le poste non attribuibili alle attività, ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise secondo le modalità dei punti precedenti, attribuzione delle poste patrimoniali ed economiche - rilevate in modo generico nella contabilità generale - attraverso una **specifica misurazione fisica** del fattore produttivo utilizzato dalle singole **funzioni operative condivise**.

Il risultato della fase di attribuzione diretta comporta che ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise siano imputate esclusivamente le poste patrimoniali ed economiche che l'impresa, ai sensi del comma 12.6 del TIUC e seguendo i passaggi sopra descritti, non è riuscita ad attribuire direttamente alle singole attività. Rientrano in tale ambito, ad esempio, i costi di funzionamento - in genere costi di natura generale - delle strutture aziendali classificate come servizi comuni o funzioni operative condivise, che non risultano imputabili in modo specifico alle singole attività.

A titolo esemplificativo, si consideri il caso della rilevazione di una fattura relativa ai costi di ritinteggiatura degli uffici in cui ha sede la direzione dell'attività di distribuzione. Tali costi possono essere registrati in contabilità generale in un conto indistinto, ad esempio "Servizi di manutenzione ordinaria", mentre in contabilità analitica vengono:

- associati ad uno specifico centro di costo, ad esempio "Ufficio servizi immobiliari";
- imputati a un determinato ordine interno, ad esempio "Manutenzione ordinaria immobili dell'attività di distribuzione".

In tal caso, sulla base delle informazioni derivanti dalla contabilità generale non è possibile procedere ad alcuna attribuzione diretta all'attività, mentre sulla base degli ordini interni rilevati nella contabilità analitica, è possibile attribuire direttamente il costo all'attività di distribuzione. Si noti che, nel rispetto della sequenza prevista dal TIUC, non assume rilievo, ai fini della separazione contabile per attività, il fatto che tali costi risultino imputati in contabilità analitica ad un centro di costo i cui costi sarebbero altrimenti attribuibili al servizio comune "Servizi immobiliari e facility management". Infatti, qualora il costo transitasse per il servizio comune, si determinerebbe un'attribuzione indiretta – mediante il driver utilizzato per la ripartizione dei costi del servizio tra le diverse attività - anziché **un'attribuzione diretta, che deve essere invece privilegiata** secondo le disposizioni del TIUC.

Si consideri ora il caso della rilevazione di una fattura relativa ai costi di ritinteggiatura degli uffici in cui ha sede l'Ufficio servizi immobiliari. Tali costi possono essere registrati in contabilità generale in un unico conto indistinto, ad esempio "Servizi di manutenzione ordinaria", mentre in contabilità analitica vengono:

- associati ad uno specifico centro di costo, ad esempio "Ufficio servizi immobiliari";
- imputati a un determinato ordine interno, ad esempio "Manutenzione ordinaria immobili strutture centrali".

In tal caso, non è possibile procedere a un'attribuzione diretta ad una specifica attività, né sulla base delle informazioni derivanti dalla contabilità generale, né sulla base di quelle desumibili dalla contabilità analitica. Parimenti, sulla base della sola contabilità generale, non risulta possibile un'attribuzione diretta a un servizio comune o a una funzione operativa condivisa.

Tuttavia, grazie all'attribuzione per centri di costo effettuata tramite la contabilità analitica, è possibile imputare direttamente il costo al servizio comune "Servizi immobiliari e facility management".

Le metodologie illustrate costituiscono un'esemplificazione dei criteri più comunemente utilizzati nella prassi industriale ai fini della separazione contabile. Le imprese possono individuare strumenti alternativi, più o meno sofisticati, purché idonei al raggiungimento delle medesime finalità e nel rispetto dei principi stabiliti dalla disciplina in materia di separazione contabile.

Il percorso sopra delineato richiede alcune ulteriori precisazioni. In primo luogo, l'utilizzo della contabilità analitica è ammesso nella misura in cui essa sia basata su un sistema di procedure formalizzate, stabili e condivise all'interno dell'impresa, tali da garantire la tracciabilità delle informazioni e da consentire la registrazione dei fatti aziendali **distinti per attività sin dalla loro origine**. Di conseguenza, la struttura dei centri di costo e degli ordini interni adottata dalle imprese deve non solo riflettere l'organizzazione aziendale e le esigenze gestionali, ma anche rispondere ai requisiti informativi previsti dal TIUC, rispecchiando la struttura delle attività, delle funzioni operative condivise e dei servizi comuni. In tal modo, sia la contabilità generale sia la contabilità analitica - se correttamente strutturate fin dall'inizio dell'esercizio amministrativo - possono essere utilizzate per registrare i fatti aziendali sin dalla loro origine in modo distinto per attività, servizio comune e funzione operativa condivisa, come se si trattasse di imprese separate. **Non è pertanto ammesso, ad integrazione della contabilità generale, il ricorso a sistemi extracontabili per ricostruire a posteriori le situazioni patrimoniali ed economiche delle singole attività.**

In tal senso, assume particolare rilievo la corretta imputazione per attività delle poste relative al personale. A tal fine, le imprese sono tenute ad adottare adeguate procedure contabili e gestionali che consentano la rilevazione periodica (ad esempio giornaliera, settimanale o mensile) delle ore lavorate dal personale per destinazione. **Non è quindi ammessa la ricostruzione a posteriori di tali informazioni ai fini dell'attribuzione per attività delle poste relative al personale.**

Criticità rilevate

Dall'analisi dei CAS presentati dagli operatori sono emerse alcune criticità nell'applicazione delle disposizioni relative all'attribuzione diretta delle poste patrimoniali ed economiche alle attività, ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise.

Una prima criticità riguarda l'attribuzione dei **costi dei contratti di service** in essere con la capogruppo. Il rispetto della procedura precedentemente descritta richiede che tali costi siano imputati alle attività prioritariamente sulla base della contabilità generale (ciò può essere possibile se il costo è specifico di una sola attività), oppure, in subordine, mediante la contabilità analitica (ad esempio attraverso l'utilizzo delle destinazioni per centro di costo o per commessa), o, in ultima istanza, tramite una specifica misurazione fisica del fattore produttivo impiegato dalle singole attività. Si ritiene che almeno quest'ultima modalità sia, in generale, applicabile anche ai costi derivanti da contratti di service. Tuttavia, sono stati riscontrati casi in cui quote rilevanti di tali costi operativi siano state attribuite ai servizi comuni e successivamente ribaltate sulle attività attraverso driver. Tale modalità comporta un'attribuzione convenzionale dei costi, in quanto i driver non riflettono l'effettivo utilizzo dei servizi sottostanti. Pertanto, ove possibile, **deve essere privilegiata l'attribuzione diretta di tali costi alle attività di riferimento**. Il ricorso all'imputazione ai servizi comuni deve essere limitato ai soli casi in cui non sia possibile procedere a un'attribuzione diretta alle attività.

Si precisa inoltre che i documenti contabili e fiscali, quali le fatture, costituiscono strumenti idonei per l'attribuzione diretta delle poste contabili ai sensi del comma 12.7 del TIUC. Pertanto, nei casi di servizi infragruppo erogati dalla capogruppo alle controllate, qualora le informazioni contenute nei contratti o nelle fatture di addebito siano sufficienti, è opportuno

attribuire direttamente le partite economiche derivanti da tali documenti alle attività e ai comparti di riferimento, senza ricorrere all'attribuzione indiretta tramite servizi comuni (SC) e funzioni operative condivise (FOC).

Una seconda criticità riguarda l'*attribuzione ai servizi comuni di ricavi diversi* derivanti dalla vendita di beni o servizi a soggetti terzi, inclusi quelli appartenenti al medesimo gruppo societario. Tale prassi non è conforme alle disposizioni del TIUC, in quanto tutti i ricavi non riconducibili alle attività di cui al comma 4.1 del TIUC configurano lo svolgimento di *attività diverse*, ai sensi del comma 4.2 del TIUC. Di conseguenza, tali ricavi devono essere attribuiti alle attività diverse, alle quali deve essere imputata anche la relativa quota di costi.

In Appendice A, sono riportati alcuni esempi ricorrenti di ricavi e costi che, per imprese operanti in alcune delle attività del settore dell'energia elettrica o del gas, devono essere attribuiti alle Attività diverse.

La presentazione nei CAS dei valori derivanti dall'attribuzione diretta

Al termine della fase di attribuzione diretta, si ottengono i valori economici e patrimoniali direttamente attribuibili alle attività e – in via residuale – ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise. Sulla base di tali valori devono essere redatti i seguenti CAS, ai sensi del comma 14.1 del TIUC:

- a) conto economico articolato per singole attività, singoli servizi comuni e singole funzioni operative condivise, senza attribuzione alle attività dei valori relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise;
- d) stato patrimoniale articolato per singole attività, singoli servizi comuni e singole funzioni operative condivise, senza attribuzione alle attività dei valori relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise.

Le fasi successive della separazione contabile per attività sono finalizzate all'attribuzione alle attività di tutte le componenti economiche (con esclusione di quelle patrimoniali), comprese quelle non attribuibili direttamente. Ciò avviene mediante:

- la rilevazione delle transazioni interne tra singoli servizi comuni, nonché tra questi e le funzioni operative condivise;
- l'attribuzione alle attività dei costi (al netto delle componenti positive di reddito) dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise;
- la rilevazione delle transazioni interne tra le diverse attività.

17.2 Le transazioni interne tra i singoli servizi comuni e tra i singoli servizi comuni e le funzioni operative condivise

Le transazioni interne tra i singoli servizi comuni, nonché tra questi e le funzioni operative condivise, sono finalizzate a rappresentare eventuali prestazioni di servizi o cessioni di beni tra tali entità. Esse riguardano, pertanto, esclusivamente le poste economiche che, nella prima fase, sono state attribuite direttamente ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise. Si precisa, tuttavia, che *il TIUC non prevede transazioni interne dai servizi comuni e dalle funzioni operative condivise verso le attività*. L'imputazione delle poste patrimoniali ed economiche alle attività deve infatti avvenire secondo criteri di imputazione diretta descritti nei paragrafi precedenti e, per le sole componenti economiche non direttamente attribuibili, in via residuale tramite il ribaltamento attraverso driver dai servizi comuni e dalle funzioni operative condivise, come illustrato di seguito.

In base ai principi generali dettati dal comma 12.1 del TIUC, anche la registrazione di tali transazioni deve essere adeguatamente tracciata nel sistema di contabilità analitica adottato dall'impresa e deve basarsi su rilevazioni gestionali formalizzate, codificate e verificabili.

Le modalità di valorizzazione e di attribuzione delle transazioni interne tra i singoli servizi comuni e tra questi ultimi e le funzioni operative condivise, come previste dai commi 15.2 e 15.3 del TUIC, sono le seguenti:

- la valorizzazione è effettuata sulla base dei costi direttamente imputati al servizio comune cedente, al netto delle componenti positive di reddito iscritte nel valore della produzione del medesimo servizio comune, aventi esclusivamente funzione rettificativa dei costi (quali, ad esempio, gli incrementi di immobilizzazioni per lavori interni, le variazioni delle rimanenze e dei lavori in corso e gli altri ricavi e proventi che abbiano natura di rimborso);
- l'attribuzione al servizio comune o alla funzione operativa condivisa è effettuata utilizzando i driver previsti per il servizio comune cedente, tra quelli indicati nell'Allegato 2 del TIUC.

A titolo di esempio, si consideri il caso dell'attività di gestione del personale svolta dal servizio comune *"Servizi del personale e delle risorse umane"*, a beneficio degli altri servizi comuni e delle funzioni operative condivise (nonché a beneficio delle diverse attività). Si ipotizza, per semplicità, che non vi siano componenti positive di reddito con funzione rettificativa dei costi e che il driver prescelto sia il numero degli addetti. In tal caso, le quote di costo da attribuire sono determinate come segue: il totale dei costi direttamente imputati al servizio comune *"Servizi del personale e delle risorse umane"*, è diviso per il numero complessivo degli addetti dell'impresa (al netto di quelli impiegati nel servizio comune *"Servizi del personale e delle risorse umane"*); il valore unitario così ottenuto è quindi moltiplicato per il numero degli addetti riferibili agli altri servizi comuni e alle funzioni operative condivise. Tali importi sono rilevati come segue:

- nel Conto economico del servizio comune *"Servizi del personale e delle risorse umane"*, alle voci *"Vendite interne ad altri servizi comuni"* e *"Vendite interne a funzioni operative condivise"*, è rilevato l'ammontare dei *"ricavi interni"* per la cessione dei servizi di gestione del personale;
- nel Conto economico degli altri servizi comuni alla voce *"Acquisto interno di beni e servizi da altri servizi comuni"*, e nel Conto economico delle diverse funzioni operative condivise, alla voce *"Acquisto interno di beni e servizi da servizi comuni"*, è rilevato l'ammontare dei costi interni per l'acquisizione dei servizi di gestione del personale dal servizio comune *"Servizi del personale e delle risorse umane"*.

L'articolo 21 del TIUC richiede che la nota di commento ai CAS illustri la natura, la quantità e le metodologie di valorizzazione delle transazioni interne tra attività, tra servizi comuni e tra funzioni operative condivise. In tale sede devono essere esplicitati anche i dati fisici sottostanti alle transazioni rilevate, quali, ad esempio, i criteri utilizzati per la determinazione del numero di addetti riferibili alle diverse attività, ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise.

L'utilizzo dello strumento delle transazioni tra singoli servizi comuni e tra questi e le singole funzioni operative condivise consente di rappresentare in modo coerente l'assorbimento dei costi del servizio comune da parte delle funzioni operative condivise e degli altri servizi comuni. Diversamente, tale meccanismo non trova applicazione per l'allocazione degli incrementi patrimoniali dei medesimi ser-

vizi alle attività. Nei prospetti delle immobilizzazioni dei conti annuali separati, infatti, ***non sono previste, ad oggi, transazioni tra servizi comuni e tra questi e le funzioni operative condivise che consentano di replicare il meccanismo adottato nel conto economico.***

17.3 L'attribuzione alle attività dei costi (al netto delle componenti positive di reddito) dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise

La fase successiva di costruzione della separazione contabile prevede che le sole poste economiche attribuite in una prima fase direttamente ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise, incrementate o diminuite dai valori derivanti dalle transazioni interne tra servizi comuni e funzioni operative condivise, vengano attribuite integralmente alle attività. Tale attribuzione avviene utilizzando criteri convenzionali (cosiddetti driver) ritenuti in grado di misurare in maniera adeguata (sebbene non puntuale) l'assorbimento da parte delle attività dei servizi prestati a queste ultime dai servizi comuni e dalle funzioni operative condivise. Il TIUC, nell'Allegato 2 per ognuno dei servizi comuni e nell'Allegato 1 per ognuna delle funzioni operative condivise, ha stabilito un elenco tassativo e non derogabile di driver da utilizzare per l'attribuzione.

Poiché questa fase di costruzione della separazione contabile per attività è basata su allocazioni derivanti dall'applicazione di driver e non su attribuzioni dirette, si ritiene fondamentale, per la significatività dei dati, che i valori da attribuire alle attività in base ai driver siano effettivamente residuali. Tale operazione è normalmente di tipo extracontabile e si effettua a fine esercizio utilizzando basi di ripartizione costruite su dati preferibilmente a consuntivo (si veda in proposito il successivo paragrafo 17.5).

Anche in questa fase si richiede che l'impresa adotti adeguate procedure aziendali, opportunamente formalizzate, che permettano la raccolta di dati di natura gestionale atti alla costruzione dei driver. ***Si ritiene, inoltre, che la raccolta di questi dati debba essere aggiornata almeno annualmente.***

I costi relativi a ciascun servizio comune e a ciascuna funzione operativa condivisa devono essere attribuiti alle attività:

- previa deduzione, come previsto dal TIUC ai commi 16.1 e 17.1, di eventuali componenti positive di reddito registrate nel valore della produzione che hanno esclusivamente funzione rettificativa dei costi, quali gli incrementi di immobilizzazioni per lavori interni, le variazioni delle rimanenze e dei lavori in corso e gli altri ricavi e proventi che abbiano natura di rimborso; nel caso di transazioni interne tra i singoli servizi comuni e tra i singoli servizi comuni e le funzioni operative condivise vanno dedotti dai costi dei servizi comuni anche i ricavi per vendite interne;
- dopo aver considerato le eventuali transazioni interne tra i singoli servizi comuni e tra i singoli servizi comuni e le funzioni operative condivise.

A titolo di esempio, si consideri il caso di un'impresa che, seguendo le procedure precedentemente descritte al paragrafo 17.2, abbia direttamente attribuito al *Servizio comune organi legali e societari, alta direzione e staff centrali* i costi operativi (personale, materiali, servizi, ammortamenti ecc.) relativi all'alta direzione e agli organi centrali di staff, riportandoli nel *Conto economico per i servizi comuni - Organi legali e societari, alta direzione e staff centrali*, nelle voci relative ai costi della produzione. Si ipotizzi che tra le voci del valore della produzione che hanno natura rettificativa vi siano dei rimborsi ricevuti dal personale per il pagamento della quota a proprio carico di alcuni servizi (ad esempio

l'uso di autoveicoli aziendali) il cui importo viene rilevato nel servizio comune *Organi legali e societari, alta direzione e staff centrali* nella voce *Altri ricavi e proventi (altri)*. Se nella fase precedente erano state rilevate delle transazioni interne dal *Servizio comune organi legali e societari, alta direzione e staff centrali* nei confronti di altri servizi comuni e/o delle funzioni operative condivise, **per evitare che i medesimi costi siano attribuiti due volte**, tra le componenti positive di reddito registrate nel valore della produzione che hanno funzione rettificativa dei costi dovranno essere considerate anche le voci *Vendite interne ad altri servizi comuni* e *Vendite interne a funzioni operative condivise*.

Dopo queste operazioni, nel prospetto relativo al servizio comune *Organi legali e societari, alta direzione e staff centrali* si ottiene l'importo della Differenza tra valore e costi della produzione dopo le transazioni interne tra servizi comuni e tra servizi comuni e funzioni operative condivise. Tale importo viene attribuito alle diverse attività sulla base delle quantità indicate nel prospetto dei driver per i servizi comuni (si veda il paragrafo 20.9).

Non vanno trattati come poste rettificative eventuali altri ricavi (che non hanno funzione rettificativa dei costi come quelli precedentemente indicati) conseguiti dalla vendita di beni o servizi ad altri soggetti giuridici. Infatti, al fine di evitare che tramite la deduzione dai costi oggetto di ribaltamento dei ricavi conseguiti verso l'esterno dai servizi comuni e dalle funzioni operative condivise si possano realizzare sussidi incrociati tra attività, nella prima fase di attribuzione i suddetti ricavi dovranno essere attribuiti esclusivamente alle attività, dandone separata evidenza, in quanto relativi alle attività diverse di cui al comma 4.2 TIUC. **Come previsto ai commi 16.2 e 17.2 del TIUC, alle attività diverse dovrà essere attribuita anche la quota dei costi dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise correlata a tali componenti positive di reddito.**

A titolo di esempio, si consideri il caso di un'impresa che dispone di una struttura specificamente dedicata alla manutenzione e che abbia ritenuto di identificare una *Funzione operativa condivisa di manutenzione e servizi tecnici*, poiché tali attività sono di norma svolte a beneficio di diverse attività del settore elettrico e del gas. Se l'impresa ha ricevuto in appalto da enti locali la manutenzione di impianti di illuminazione pubblica, i corrispettivi di tale servizio non possono essere considerati all'interno del valore della produzione della *Funzione operativa condivisa tecnica di manutenzione e servizi tecnici* come poste rettificative dei costi, ma vanno invece indicati come ricavi nel *Conto economico delle attività diverse*. In tal modo, in sede di attribuzione della *Differenza tra valore e costi della produzione dopo le transazioni interne tra servizi comuni e con le funzioni operative condivise* relativa alla *Funzione operativa condivisa tecnica, di manutenzione e servizi tecnici*, una quota di costi, corrispondenti ai ricavi per l'attività di manutenzione degli impianti di illuminazione pubblica, verrà attribuita anche alle attività diverse.

17.4 Le transazioni interne tra attività

Le transazioni tra attività, per le quali il TIUC prevede precise modalità di valorizzazione all'articolo 18 (si veda il paragrafo 16), servono a rappresentare eventuali prestazioni di servizi o cessioni di beni tra attività necessarie alla rappresentazione delle attività come se queste fossero effettivamente imprese separate.

In base ai principi generali dettati dal comma 12.1 del TIUC, anche la registrazione di queste transazioni deve trovare adeguato tracciamento nel sistema di contabilità analitica adottato dalle imprese e deve avvenire a fronte di adeguate rilevazioni di natura gestionale anch'esse opportunamente codificate e verificabili.

A titolo di esempio, si consideri il caso di un'impresa che esercita, nell'ambito delle "attività diverse" la gestione di infrastrutture semaforiche. Si ipotizzi che l'impresa non disponga di una struttura specificamente dedicata alla manutenzione degli impianti semaforici e che non abbia ritenuto opportuno identificare una *Funzione operativa condivisa tecnica di telecontrollo, di manutenzione e servizi tecnici*, poiché tale funzione nell'impresa in questione viene normalmente svolta a beneficio di un'unica attività (che nella fattispecie si ipotizza essere la distribuzione di energia elettrica). In tal caso, il valore degli interventi di manutenzione che l'attività di distribuzione svolge a favore delle attività diverse dovrà essere rilevato come transazione interna tra attività. La quantificazione del valore della transazione dovrà tenere conto:

- a) del valore unitario (per ora di intervento, per tipo di intervento, ecc.) del servizio scambiato (a tal proposito si rinvia nuovamente al paragrafo 16);
- b) delle quantità di servizi resi (numero ore di intervento, numero di interventi per ogni specifico tipo ecc.), che vanno opportunamente documentate e rese disponibili per successive verifiche.

Sulla base dei valori così ottenuti, i CAS dovranno quindi riportare le seguenti informazioni:

- nel Conto economico dell'attività di distribuzione di energia elettrica, nel comparto di riferimento che ha fornito la prestazione, alla voce *Vendita interna di beni e servizi ad altra attività* sarà riportato l'ammontare del "ricavo interno" per la cessione dei servizi di manutenzione alle attività diverse;
- nel Conto economico delle attività diverse, alla voce *Acquisto interno di beni e servizi da altra attività* sarà riportato l'ammontare del "costo interno" per l'acquisizione dei servizi di manutenzione dall'attività di distribuzione di energia elettrica.

L'articolo 21 del TIUC richiede che la nota di commento ai CAS illustri la natura, la quantità e le metodologie di valorizzazione delle transazioni interne tra attività. Vanno quindi esplicitati in tale sede i dati fisici sottostanti alle transazioni rilevate (ad esempio i metri cubi di gas venduto ad un'altra attività o Kwh di energia elettrica distribuita ad un'altra attività). Si veda in proposito il paragrafo 20.9.

L'attribuzione alle attività dei costi (al netto delle componenti positive di reddito) dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise, descritta nel paragrafo precedente, e la rilevazione delle transazioni interne tra attività porta alla redazione del conto annuale separato, indicato al comma 14.1 del TIUC lettera b) "*Conto economico ripartito per singole attività, singoli servizi comuni e singole funzioni operative condivise, con l'integrale attribuzione alle attività dei costi, al netto delle componenti positive di reddito, relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise*".

17.5 I driver per l'attribuzione delle poste economiche dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise alle attività

Il procedimento di separazione contabile dettato dal TIUC prevede l'utilizzo di specifici driver per:

- le transazioni interne tra i singoli servizi comuni;
- le transazioni interne tra i singoli servizi comuni e le funzioni operative condivise
- il ribaltamento alle attività delle poste economiche delle funzioni operative condivise e dei servizi comuni.

Tali *driver* sono riportati negli Allegati 1 e 2 del TIUC e **devono intendersi come tassativi e inderogabili**. Nei casi in cui tali allegati presentano più di una alternativa, deve essere scelto il driver che

– sulla base delle informazioni disponibili – riesce **meglio a rappresentare l'assorbimento del servizio** reso dal Servizio comune o dalla Funzione operativa condivisa da parte delle unità che usufruiscono di quel servizio.

In alcuni casi i driver sono costituiti da valori economici che derivano essi stessi dalla redazione dei CAS (es.: ricavi delle vendite e delle prestazioni relativi a ciascuna attività). In altri casi sono invece costituiti da valori economici o grandezze fisiche che devono essere oggetto di apposita rilevazione (es. costo di trasporto a consuntivo di ciascuna attività; numero di interventi registrati da ciascuna attività). Poiché il comma 12.1 dei TIUC, per la redazione dei CAS, richiede l'adozione di sistemi di tenuta della contabilità basati su dati analitici, verificabili e documentabili, ciò vale anche per la rilevazione di tali valori economici e delle grandezze fisiche che costituiscono la base di calcolo dei driver. Pertanto:

- la costruzione dei driver richiede l'adozione da parte delle imprese di **apposite procedure gestionali** per la loro costruzione, che vanno **opportunamente formalizzate e aggiornate** in relazione ai cambiamenti operativi e organizzativi;
- la **base dei dati** per l'applicazione dei driver deve essere aggiornata alla **data di riferimento dei CAS**.

Si consideri ad esempio il servizio comune *Approvvigionamenti e acquisti*. Per l'attribuzione dei costi (al netto di eventuali componenti positivi di reddito di natura rettificativa) di questo servizio comune alle diverse attività, l'Allegato 2 al TIUC consente l'utilizzo di tre diversi driver (di cui i primi due con diverse varianti):

- il numero ordini e/o contratti e/o gare di acquisto e appalto registrati da ciascuna attività;
- l'importo complessivo degli ordini e/o contratti e/o gare di acquisto registrato a consuntivo da ciascuna attività;
- il numero di fatture passive registrato in contabilità da ciascuna attività.

Pertanto, in primo luogo, va individuato il driver che – sulla base delle informazioni di cui già si dispone oppure che possono essere disponibili – riesce a meglio rappresentare l'assorbimento da parte delle diverse attività dei servizi reso dal servizio comune *Approvvigionamenti e acquisti*, che nell'esempio si suppone essere *l'importo complessivo degli ordini di acquisto registrato a consuntivo da ciascuna attività*. Va poi individuata la procedura gestionale atta a raccogliere durante l'esercizio il valore degli ordini di acquisto riferibile a ciascuna attività. È pertanto necessario che gli ordini di acquisto rilevati nel sistema gestionale siano codificati in modo da poter ricondurre in modo univoco ciascun ordine all'attività di riferimento. A fine esercizio deve essere valorizzato l'importo degli ordini di acquisto attribuiti a ciascuna attività e il loro totale, che costituiscono la base per il calcolo del driver.

Si ritiene che la base di dati per la determinazione dei driver possa contenere **anche dei valori standard di riferimento**, purché vi sia una periodica verifica della loro significatività e della loro congruità.

Il comma 21.1 del TIUC, alle lettere g) e h), richiede che la nota di commento ai CAS indichi i driver utilizzati per i ribaltamenti operati dai servizi comuni e dalle funzioni operative condivise alle attività e i motivi della loro scelta e riporti la descrizione dei driver e delle basi gestionali utilizzate per la loro costruzione. Vanno pertanto indicate le seguenti informazioni:

- quale driver è stato utilizzato tra quelli indicati negli Allegati 1 e 2 del TIUC;

- i motivi per i quali è stato scelto quel driver (quando gli allegati presentano più di una alternativa);
- attraverso quali procedure e con quali riferimenti temporali sono stati raccolti i dati di base.

18 La contabilità separata per comparti

Il modello di separazione contabile (articolo 13 del TIUC) prevede un ulteriore dettaglio di separazione per le poste patrimoniali ed economiche nei cosiddetti “comparti”, definiti dal TIUC come unità logico-organizzative che individuano una aggregazione di poste patrimoniali ed economiche per destinazione più analitica di quanto previsto dalle attività. Tale ulteriore dettaglio per comparti non è, invece, richiesto nel regime di separazione contabile semplificata.

Le metodologie per la separazione delle poste patrimoniali ed economiche delle attività nei comparti sono analoghe a quelle previste per la separazione contabile per attività: vanno privilegiate le attribuzioni basate sulla contabilità generale e – qualora queste non siano sufficienti per attribuire i valori ai singoli comparti – va utilizzata la contabilità analitica oppure la ripartizione, tra i diversi comparti, basata su una specifica misurazione fisica del fattore produttivo utilizzato. Per alcune poste economiche o patrimoniali può succedere, però, che nemmeno attraverso l'utilizzo della contabilità analitica (e quindi di centri di costo e ordini interni) o, in subordine, tramite una specifica misurazione fisica del fattore produttivo utilizzato, si riesca ad ottenere un'attribuzione a livello di comparto. In tal caso il TIUC al comma 13.1 prevede la possibilità di integrare le informazioni necessarie alla suddivisione delle poste nei comparti *tramite rilevazioni gestionali ed elaborazioni contabili ex post*.

Pertanto, la separazione contabile per comparti non deve essere necessariamente una separazione effettuata sin dall'origine; tuttavia, le elaborazioni in questione devono comunque essere basate su criteri di significatività, attendibilità, ragionevolezza e verificabilità o, in ultima istanza, sulla base della prevalente attinenza della posta patrimoniale o economica al comparto di riferimento.

Poiché per ogni posta economica e patrimoniale il totale dei valori attribuiti ai comparti di ciascuna attività deve coincidere con l'ammontare attribuito a livello dell'attività stessa, si possono in concreto manifestare queste due situazioni:

- a) se attraverso la contabilità generale, la contabilità analitica oppure una ripartizione basata su una specifica misurazione fisica del fattore produttivo utilizzato, è possibile individuare i valori puntuali di ogni specifico comparto, il valore a livello di attività sarà determinato come sommatoria dei valori dei singoli comparti;
- b) se attraverso la contabilità generale, la contabilità analitica oppure una ripartizione basata su una specifica misurazione fisica del fattore produttivo utilizzato non è possibile individuare i valori puntuali di ogni specifico comparto, deve essere determinato, sempre attraverso la contabilità generale, la contabilità analitica oppure una ripartizione basata su una specifica misurazione fisica del fattore produttivo utilizzato, il valore complessivo imputabile a livello di attività che deve essere poi ripartito tra i singoli comparti tramite rilevazioni gestionali e/o elaborazioni contabili ex post.

Va ricordato che la lettera b) del comma 13.1 del TIUC dispone che qualora non sia possibile attribuire ai comparti le poste economiche relative ai **ricavi** secondo le regole sopra richiamate e nel

rispetto del principio di correlazione tra costi e ricavi, tali ricavi devono essere **classificati nel comparto residuale dell'attività relativo ai "Valori multicomparto"**. Ai comparti, invece, devono essere sempre attribuite tutte le poste relative ai costi della produzione.

La separazione contabile per comparti porta alla redazione dei seguenti CAS, tra quelli indicati al comma 14.1 del TIUC:

- c) conti economici, con indicazione dettagliata delle diverse componenti dei ricavi e dei costi, delle singole attività articolate in comparti, con l'integrale attribuzione alle attività e ai comparti dei costi, al netto delle componenti positive di reddito, relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise;
- e) stati patrimoniali, con indicazione dettagliata delle diverse componenti delle attività e delle passività, delle singole attività articolate in comparti, senza attribuzione alle attività e ai comparti dei valori relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise.

19 Le procedure e i sistemi contabili per la separazione contabile

La scelta dei percorsi attraverso i quali i costi dei fattori produttivi rilevati in contabilità generale, eventualmente attraverso specifici oggetti di contabilità analitica, vengono attribuiti alle diverse attività e ai comparti è lasciata alla libertà delle imprese, purché tali percorsi siano documentati e verificabili e coerenti con le finalità di separazione contabile previste dal TIUC.

È frequente che, ai fini della gestione del processo di separazione contabile, venga sviluppata una soluzione informatica dedicata, direttamente interconnessa con il sistema contabile/gestionale di base, che associa a ciascun oggetto di contabilità generale ed industriale (centro di costo, centro di profitto, ordini di manutenzione e commesse di investimento) una singola attività (o preferibilmente un singolo comparto di attività), un servizio comune o una funzione operativa condivisa, secondo una sequenza che rispetta la gerarchia tra i diversi strumenti di separazione contabile indicati nel paragrafo 17. In questo modo, tutte le registrazioni contabili vengono attribuite al comparto di appartenenza già in fase di imputazione.

Anche le poste patrimoniali sono assegnate al comparto in fase di rilevazione contabile. L'attribuzione delle immobilizzazioni materiali si basa principalmente sulla attribuzione diretta dei progetti di investimento, e dei cespiti che da essi ne derivano, ai singoli comparti.

Come previsto dalla lettera d) del comma 21.1 del TIUC, la nota di commento deve riportare la descrizione delle procedure e dei sistemi di contabilità analitica e gestionale adottati per il rispetto del requisito di separazione contabile delle attività e dei comparti in cui si articolano le operazioni dell'esercente. Per ulteriori approfondimenti sul punto si rinvia al paragrafo 20.6.

20 I documenti che compongono o accompagnano i conti annuali separati

Il comma 14.1 del TIUC prevede che i CAS siano composti da:

- **Prospetti di conto economico** (si veda il paragrafo 20.1)
 - a) conto economico ripartito per attività, singoli servizi comuni e funzioni operative condivise, senza attribuzione alle attività dei valori relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise;
 - b) conto economico ripartito per attività, singoli servizi comuni e funzioni operative condivise, con integrale attribuzione alle attività dei costi relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise, al netto delle componenti positive di reddito;
 - c) conti economici delle singole attività articolate in comparti, con indicazione dettagliata delle diverse componenti di ricavo e di costo e con integrale attribuzione alle attività e ai comparti dei costi, al netto delle componenti positive di reddito, relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise.
- **Prospetti di stato patrimoniale** (si veda il paragrafo 20.2)
 - d) stato patrimoniale ripartito per attività, servizi comuni e funzioni operative condivise, senza attribuzione alle attività dei valori relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise;
 - e) stati patrimoniali delle singole attività articolati in comparti, con indicazione dettagliata delle diverse componenti dell'attivo e del passivo, senza attribuzione alle attività e ai comparti dei valori relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise.
- **Prospetti di movimentazione delle immobilizzazioni** (si veda il paragrafo 20.5)
 - f) prospetto riepilogativo della movimentazione delle immobilizzazioni materiali e immateriali relativi alle attività, ai servizi comuni, alle funzioni operative condivise ed ai comparti senza attribuzione alle attività delle poste patrimoniali relative ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise;
 - g) prospetto riepilogativo della movimentazione delle immobilizzazioni materiali e immateriali relativi alle attività, ai servizi comuni, alle funzioni operative condivise ed ai comparti con l'integrale attribuzione alle attività delle poste patrimoniali relative ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise.
- **Nota di commento**
Il comma 14.1 del TIUC, alla lettera h), prevede la predisposizione della nota di commento ai CAS di cui alle lettere precedenti. Il contenuto della nota di commento è disciplinato dal comma 21.1 del TIUC. Si veda in proposito quanto indicato al paragrafo 20.6.
- **Grandezze fisiche e monetarie**
Il comma 14.1 del TIUC, alla lettera i), prevede che, nell'ambito dei CAS, siano presentate anche le Grandezze fisiche e monetarie sottostanti i CAS. L'esercente è tenuto a fornire nella nota di commento ai CAS ogni informazione utile alla comprensione delle grandezze fisiche sottostanti i CAS. Si veda in proposito quanto indicato ai paragrafi 20.6 e 20.7.

20.1 I prospetti di conto economico

Il prospetto di cui al **comma 14.1, lettera a)** riporta le poste economiche ripartite tra le singole attività, i servizi comuni e le funzioni operative condivise individuati ai fini della predisposizione dei CAS, *senza la distinzione in comparti, senza le transazioni tra servizi comuni e funzioni operative condivise, senza l'attribuzione delle poste economiche dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise alle attività e senza le transazioni interne tra queste ultime*. In pratica, il prospetto ha la finalità di rappresentare la separazione delle poste economiche risultante dal processo di attribuzione alle attività/macroaggregato, ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise dei soli ricavi e dei soli

costi diretti, vale a dire di quei ricavi e di quei costi che sono direttamente attribuibili oppure lo sono tramite misurazione di uno specifico fattore produttivo. Tra questi rientrano anche i ricavi e i costi relativi alle transazioni interne tra attività, nel caso queste siano valorizzate sulla base di prezzi di mercato, e non secondo il criterio del costo pieno.

Si precisa che nei prospetti relativi alle attività, vanno imputati i consumi delle materie prime, sussidiarie, di consumo e merci, determinati dalla sommatoria di:

- con il segno (+) gli acquisti,
- con il segno (+) le rimanenze iniziali,
- con il segno (-) le rimanenze finali.

Nel prospetto di conto economico civilistico (CE CIV) gli acquisti di materie prime effettuati nell'anno vengono imputati alla voce 6), mentre la variazione delle rimanenze (rimanenze iniziali - rimanenze finali) viene imputata alla voce 11).

Nei prospetti delle attività non è invece possibile imputare valori alla voce 11); pertanto la voce 6) deve essere valorizzata come somma degli acquisti e della variazione delle rimanenze.

Al fine di riconciliare la differenza che si determina nella voce 6) dei prospetti relativi alle attività rispetto al corrispondente valore del conto economico civilistico, è necessario utilizzare il prospetto dei valori non attribuibili (CE NA). Tale prospetto consente di rettificare l'importo relativo alla variazione delle rimanenze imputato alla voce 6) dei prospetti delle attività, al fine di determinare correttamente i consumi e ricondurre il relativo valore alla voce 11).

Per quanto riguarda il contributo pagato all'Autorità si precisa che esso deve essere attribuito direttamente alle Attività e ai Comparti senza transitare attraverso i servizi comuni (SC) e per le funzioni operative condivise (FOC). Un possibile criterio diretto di attribuzione consiste nell'imputazione del contributo in funzione del valore della produzione, al netto delle poste rettificative, quali la variazione delle rimanenze e la capitalizzazione di risorse interne. In ogni caso deve essere data evidenza delle modalità di attribuzione alle Attività e Comparti nella Nota di commento ai CAS.

Nello schema, infine, sono omesse tutte le poste finanziarie e fiscali che devono essere espone nelle voci di dettaglio richieste nel prospetto relativo ai *Valori non attribuibili*.

Lo schema di cui al **comma 14.1, lettera b)** evidenzia i risultati del processo di separazione contabile delle poste del conto economico tra le singole attività, le funzioni operative condivise e i servizi comuni a valle di tutte le fasi previste del processo di separazione contabile, vale a dire:

- dell'attribuzione dei ricavi e dei costi diretti, ossia di quei ricavi e costi attribuibili in modo completo ed esclusivo sulla base delle rilevazioni di contabilità generale o delle rilevazioni di contabilità analitica oppure tramite misurazione di uno specifico fattore produttivo;
- delle transazioni tra i singoli servizi comuni e tra questi ultimi e le funzioni operative condivise;
- dell'attribuzione alle attività dei costi attribuiti in prima istanza ai servizi comuni;
- dell'attribuzione alle attività dei costi attribuiti in prima istanza alle funzioni operative condivise;
- delle transazioni interne tra attività.

I prospetti di conto economico evidenziano separatamente:

- per ciascuna attività, i costi (al netto delle componenti positive di reddito) attribuiti dalle funzioni operative condivise e dai servizi comuni. In relazione a questi costi, i prospetti prevedono l'indicazione, in apposite righe, degli importi ribaltati da ciascuna funzione operativa condivisa e da ciascun servizio comune. Nella nota di commento ai CAS devono essere fornite adeguate informazioni circa la natura di tali ribaltamenti;
- per ciascuna attività, il totale dei costi indiretti derivanti sia dalle transazioni interne tra attività valorizzate al costo pieno sia dall'attribuzione dei valori relativi alle funzioni operative condivise e ai servizi comuni;
- per ciascuna attività, la differenza tra valore e costi della produzione, determinata successivamente alle transazioni interne e l'attribuzione dei valori relativi alle funzioni operative condivise e ai servizi comuni.

Il presente paragrafo riguarda sia gli esercenti del settore elettrico e gas sia i gestori del SII soggetti al regime ordinario.

Conti economici delle singole attività articolate in comparti

Il prospetto di cui al **comma 14.1, lettera c)** segue le medesime logiche del prospetto di cui alla lettera b) del medesimo comma fornendo però:

- il dettaglio delle diverse componenti dei ricavi e dei costi;
- i valori derivanti dalla separazione contabile di ciascuna attività nei comparti che la compongono.

Tali valori, come più diffusamente indicato nel paragrafo 18, vanno determinati privilegiando le informazioni derivanti dalla contabilità generale, oppure qualora queste non siano sufficienti, utilizzando la contabilità analitica. In alternativa, essi possono essere determinati mediante ripartizione basata su una specifica misurazione fisica del fattore produttivo utilizzato, ovvero, per le poste non altrimenti determinabili, tramite rilevazioni gestionali ed elaborazioni contabili ex post, comunque basate su criteri di significatività, attendibilità, ragionevolezza e verificabilità.

Come già ricordato, la lettera b) del comma 13.1 del TIUC dispone che, con riferimento al conto economico, qualora non sia possibile attribuire ai comparti i ricavi secondo le regole indicate alla lettera a) del medesimo comma, tali ricavi dovranno essere classificati nel comparto residuale dell'attività denominato "*Valori multicomparto*". **Per i costi, invece, non è prevista la possibilità di indicare valori multicomparto**; pertanto, tutti i costi devono essere ripartiti tra i comparti. A tal proposito, è opportuno ricordare che, ai fini dell'attribuzione delle partite di costo ai comparti, laddove le stesse non siano specificamente attribuibili ad un comparto - neppure mediante rilevazioni gestionali ed elaborazioni contabili ex post - **può essere adottato un criterio di attribuzione basato sulla prevalenza**. Tale criterio consiste nell'imputazione di una posta ad uno specifico comparto qualora essa risulti prevalentemente riferibile allo stesso, sulla base di una valutazione oggettiva dell'impresa. L'attribuzione di partite di costo ai comparti secondo tale criterio deve essere **adeguatamente illustrata nella Nota di commento**. Le medesime considerazioni si applicano anche all'attribuzione delle partite patrimoniali, considerato che i prospetti di stato patrimoniale non prevedono l'indicazione di valori non attribuibili ai comparti.

Il presente paragrafo riguarda sia gli esercenti del settore elettrico e gas sia i gestori del SII soggetti al regime ordinario.

Conto economico per i servizi comuni (SC) e conto economico per le funzioni operative condivise (FOC)

Nel caso in cui ai fini della separazione contabile siano stati individuati dei servizi comuni e/o delle funzioni operative condivise, è necessaria la compilazione dei relativi prospetti di conto economico. I prospetti di conto economico dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise sono costruiti in modo da evidenziare separatamente, per ciascuna funzione operativa condivisa e ciascun servizio comune:

- i ricavi che originano dalle vendite interne;
- il valore della produzione comprensivo delle vendite interne di beni e servizi tra servizi comuni e funzioni operative condivise;
- la differenza tra valore e costi della produzione;
- i costi indiretti che originano dagli acquisti interni;
- la differenza tra valore e costi della produzione dopo le transazioni interne tra servizi comuni e funzioni operative condivise.

Nei prospetti di cui alla lettera b) e c) del comma 14.1, è tale valore a essere attribuito alle diverse attività e ai relativi comparti sulla base delle quantità indicate nel prospetto dei driver delle funzioni operative condivise e nel prospetto dei driver dei servizi comuni (illustrati nel paragrafo 20.9).

Con riferimento ai prospetti di conto economico, si rileva che essi presentano una struttura articolata di voci di ricavo e di costo, finalizzata alla raccolta di specifiche informazioni utili all'attività regolatoria dell'Autorità. La compilazione delle righe degli schemi deve avvenire rispettando, in primo luogo e per quanto possibile, la natura delle poste oggetto di iscrizione e la classificazione utilizzata nel bilancio di esercizio dell'impresa. ***Qualora vi siano dubbi circa la classificazione di una posta nelle righe dei prospetti di conto economico, l'impresa è tenuta ad iscriverla nella riga ritenuta maggiormente assimilabile per natura, sulla base della sua denominazione o, in alternativa, nella voce residuale "Altri", fornendo in ogni caso adeguata informativa nella Nota di commento in merito alla classificazione adottata.***

Il presente paragrafo riguarda sia gli esercenti del settore elettrico e gas sia i gestori del SII soggetti al regime ordinario.

20.2 I prospetti di stato patrimoniale

I prospetti di stato patrimoniale previsti dal TIUC sono così articolati (secondo la numerazione prevista dal comma 14.1):

- d) stato patrimoniale ripartito per attività, servizi comuni e funzioni operative condivise, senza attribuzione alle attività dei valori relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise;
- e) stati patrimoniali delle singole attività articolate in comparti, con indicazione dettagliata delle diverse componenti dell'attivo e del passivo, senza attribuzione alle attività e ai comparti dei valori relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise.

Lo schema di cui al comma 14.1, lettera d), del TIUC si riferisce alle poste dello stato patrimoniale, ripartite tra le singole attività, i singoli servizi comuni e le singole funzioni operative condivise individuati ai fini della predisposizione dei CAS, che sono direttamente e specificamente imputabili a ciascuno di essi. Le poste patrimoniali (o le quote di queste) non direttamente attribuibili alle attività,

alle funzioni operative condivise e ai servizi comuni sono imputate ai *Valori non attribuibili*. A tal fine, nei prospetti:

- sono omesse la voce A) *Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti* e le voci di natura esclusivamente finanziaria, fiscale;
- per le altre voci dell'attivo circolante e del passivo è prevista l'indicazione separata, per attività, servizi comuni e funzioni operative condivise, della componente di natura operativa, mentre la componente di natura finanziaria è indicata integralmente tra i Valori non attribuibili.

I prospetti di cui alla lettera e) seguono le medesime logiche dello schema di cui alla lettera d), fornendo tuttavia il dettaglio:

- delle diverse componenti delle poste dell'attivo e del passivo;
- della separazione contabile di ciascuna attività nei comparti che la compongono.

Per il settore elettrico e gas, le righe dei prospetti di stato patrimoniale dei CAS rispecchiano la struttura prevista dal codice civile, senza particolari livelli di dettaglio, diversamente da quanto previsto per il conto economico. Fa eccezione la richiesta di dettagliare alcune voci in relazione alla loro natura operativa o finanziaria. Ai fini della corretta interpretazione di tale classificazione, occorre fare riferimento sia ai principi contabili vigenti, sia alla prassi contabile generalmente adottata.

20.3 Il prospetto delle elisioni

Le elisioni hanno la finalità di garantire il raccordo, a livello di ogni singola voce di stato patrimoniale e di conto economico, qualora esso non risulti già assicurato dalle modalità di contabilizzazione adottate, *tra la somma dei valori attribuiti alle diverse attività, funzioni operative condivise e servizi comuni e il corrispondente valore indicato nel bilancio di esercizio del soggetto giuridico*. Tali elisioni si rendono necessarie nei casi in cui una parte del valore attribuito ad una voce del bilancio d'esercizio, venga imputato nei CAS ad una voce differente. Ciò può verificarsi, tra l'altro, per effetto delle riclassificazioni operate dai soggetti che redigono il bilancio d'esercizio in base ai principi contabili IFRS.

Le elisioni permettono di trasferire un valore da una riga di dettaglio degli schemi di unbundling ad un'altra, al fine di garantire la corrispondenza con i prospetti di quadratura dei CAS e pertanto i valori inseriti devono annullarsi reciprocamente.

Di seguito vengono illustrati alcuni casi in cui risulta necessario l'utilizzo delle elisioni.

Le transazioni infragruppo, ai sensi del comma 19.1 del TIUC, devono essere valorizzate a criteri di mercato, anche se nel bilancio risultano valorizzate con criteri diversi. L'eventuale differenza tra il prezzo effettivamente pagato e il prezzo di libera concorrenza deve essere riconciliata attraverso l'utilizzo delle "Elisioni" degli schemi dei CAS.

Per ragioni di omogeneità e confrontabilità dei CAS tra i diversi operatori, si ritiene opportuno che tutti i costi capitalizzati del Conto Economico redatto secondo i principi contabili internazionali - siano essi "interni", come i costi del personale, o "esterni", come i costi per servizi o godimento beni di terzi - siano riclassificati nei CAS in coerenza con i criteri previsti dai principi contabili nazionali. Pertanto, i costi del Conto Economico dei CAS devono essere

esposti al lordo delle rettifiche per capitalizzazioni e trovare contropartita nella voce “4) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni”.

In relazione a quanto sopra, a titolo di esempio, si ipotizzi che l'impresa A capitalizzi costi operativi per un importo pari a 100, di cui 40 riferiti al personale e 60 a servizi. Qualora l'impresa applichi i principi contabili internazionali, nel relativo conto economico, tali costi sono generalmente portati a diretta riduzione delle corrispondenti voci di costo; pertanto, il costo del personale è esposto al netto di 40 e, analogamente, i costi per servizi sono rappresentati al netto di 60. Ai fini della rappresentazione nelle partite economiche nei CAS, si ritiene opportuno indicare l'intero importo dei costi capitalizzati di 100 alla voce 4) del Valore della Produzione ed esporre sia i costi per servizi che i costi del personale al lordo della capitalizzazione. Nel prospetto delle Elisioni sarà pertanto necessario rettificare i costi per servizi della voce 7) con 60, i costi del personale della voce 9) con 40 e la voce 4) del valore della produzione con 100.

Il prospetto delle elisioni di conto economico è stato esteso anche all'area non operativa: in particolare attraverso tale prospetto è possibile riclassificare partite economiche quali le commissioni bancarie o gli interessi attivi di mora attribuiti nell'area operativa del conto economico civilistico, all'area non operativa del conto economico dei CAS (CE NA), al fine di garantire la riconciliazione con i prospetti di unbundling.

Si fornisce, a titolo di esempio, il seguente caso: nel conto economico civilistico risultano attribuite commissioni bancarie per 100 alla voce 7) “Costi per servizi”. Poiché i costi non operativi non possono essere attribuiti nei prospetti delle attività dei CAS, risulta necessario procedere all'elisione di tale importo. In sostanza, il valore deve essere riclassificato dalla voce 7) “Costi per servizi” del conto economico civilistico alla voce 17) “Interessi e altri oneri finanziari” nel prospetto di unbundling delle elisioni di conto economico. Infine, per ottenere la riconciliazione tra i prospetti di unbundling e il prospetto di conto economico civilistico, il medesimo importo deve essere attribuito alla voce “Commissioni bancarie comprese anche quelle classificate in B7)”, appartenente alla macrovoce “17) Interessi e altri oneri finanziari”, nel prospetto di conto economico dei valori non attribuibili dei CAS.

Sempre a titolo di esempio, se una società stipula contratti di copertura del prezzo dell'energia elettrica da cui derivano proventi/oneri iscritti nella voce A1) o B14) del conto economico, questi dovranno essere riclassificati e attribuiti, tramite il prospetto delle elisioni, alle voci C16) altri proventi finanziari - Proventi da contratti finanziari di copertura oppure, in caso di perdita, in C17) interessi

ed altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti – Perdite su contratti finanziari di copertura.

Un altro caso in cui risulta necessario l'utilizzo delle elisioni riguarda quelle imprese che contabilizzano le infrastrutture in concessione applicando l'IFRIC 12. Per maggiori dettagli si rimanda all'Appendice F.

È disponibile, dall'esercizio 2016, il prospetto delle elisioni anche per lo Stato patrimoniale che deve essere utilizzato per ricondursi dalle voci iscritte nello stato patrimoniale del bilancio a quelle dei CAS, in modalità analoga a quanto descritto sopra per il conto economico.

Nel caso l'onere riferito al canone unico patrimoniale (CUP) venga capitalizzato, si richiede che l'importo attribuito alle voci di ammortamento venga riclassificato, tramite il prospetto delle elisioni, alla voce "Canone unico di occupazione suolo pubblico" e che sia data opportuna e dettagliata evidenza, in nota di commento, del trattamento dei relativi importi nei prospetti di Conto Economico, Stato Patrimoniale e Prospetto di movimentazione delle immobilizzazioni

20.4 I prospetti dei Valori Non Attribuibili

La separazione contabile in attività, servizi comuni e funzioni operative condivise è prevista per tutte le poste patrimoniali ed economiche del bilancio di esercizio ad eccezione delle voci tributarie, finanziarie, relative al patrimonio netto e, più in generale, delle altre voci non operative. Tali voci, nei prospetti relativi ai CAS, rimangono indivise e sono riportate tra i "Valori non attribuibili".

A partire dalla raccolta dati dei CAS relativi all'edizione 2018, sono state introdotte ulteriori voci di dettaglio con riferimento alle imposte di conto economico, all'esigibilità dei crediti e alla scadenza dei debiti.

Per quanto riguarda le **imposte** di conto economico sono state aggiunte le seguenti voci:

- IRES corrente; IRAP corrente;
- Imposte differite e anticipate;
- Imposte relative ad esercizi precedenti;
- Altre imposte diverse dalle precedenti.

Le imposte correnti vanno indicate nel prospetto CE NA con segno positivo (+) e sono le imposte dovute sul reddito imponibile d'esercizio. La voce comprende anche le eventuali sanzioni pecuniarie e gli interessi maturati attinenti ad eventi dell'esercizio.

La voce "imposte differite e anticipate" accoglie la somma algebrica tra:

- con segno positivo (+) l'accantonamento al fondo per imposte differite e l'utilizzo delle imposte anticipate;
- con segno negativo (-) le imposte anticipate e l'utilizzo del fondo imposte differite.

La voce "imposte relative ad esercizi precedenti", indicata con segno positivo (+), comprensiva dei relativi oneri accessori (interessi e sanzioni) comprende tutte le situazioni di contenzioso, tra cui gli avvisi di accertamento, con l'Amministrazione Finanziaria. La voce comprende altresì la differenza positiva (o negativa) tra l'ammontare dovuto a seguito della definizione di un contenzioso o di un accertamento rispetto al valore del fondo accantonato in esercizi precedenti.

Infine, nella voce residuale “altre imposte diverse dalle precedenti” vanno indicate, con il relativo segno algebrico, tutte le imposte che non rientrano nelle voci precedenti, tra cui, a titolo di esempio, i proventi da consolidato fiscale.

Nello Stato Patrimoniale dei valori Non Attribuibili (SP NA), tra i **crediti iscritti nell’Attivo circolante** sono state aggiunte le seguenti voci:

- finanziari a breve termine;
- finanziari a medio/lungo termine.

Nelle voci sopra indicate devono essere ricompresi tutti i crediti non attribuibili alle Attività, alle funzioni operative condivise (FOC) e ai servizi comuni (SC) in quanto qualificabili come partite di natura finanziaria. Tali crediti devono essere classificati, in funzione della relativa scadenza, tra i “finanziari a breve termine” qualora abbiano scadenza inferiore ai 12 mesi ovvero tra i “finanziari a medio/lungo termine” qualora la scadenza sia superiore a 12 mesi.

Per i **debiti iscritti nella voce D)** debiti sono state aggiunte le seguenti voci:

- finanziari a breve termine;
- finanziari a medio/lungo termine.

Nelle voci appena elencate devono trovare collocazione tutti i debiti che non sono attribuibili alle Attività, FOC ed SC in quanto partite di tipo finanziario; a seconda della scadenza, se inferiore ai 12 mesi, tra i “finanziari a breve termine” mentre se superiore ai 12 mesi tra i “finanziari a medio/lungo termine”.

Sempre nello SP NA, alla **riga “IX Utile (perdita) d’esercizio”**, sono state aggiunte le seguenti voci:

- di cui dividendi;
- di cui accantonamenti a riserve;
- di cui altri diversi dai precedenti.

Alla voce “di cui dividendi” va attribuita la quota di utile proposta dagli Amministratori della società nell’ambito dell’approvazione del bilancio d’esercizio e destinata ad essere distribuita agli azionisti. Alla voce “di cui accantonamenti a riserve” va attribuita la quota di utile destinata alle riserve di qualsiasi natura, siano esse disponibili, indisponibili oppure destinate ad uno scopo specifico. Infine, nella voce “di cui altri diversi dai precedenti” vanno attribuite le quote di utile che non rientrano specificatamente nelle voci di cui sopra.

20.5 I prospetti di movimentazione delle immobilizzazioni

Mentre per i gestori del SII vige sempre l’obbligo della compilazione del prospetto delle immobilizzazioni, per il settore elettrico e gas, il comma 31.2 del TIUC prevede l’obbligo di compilazione dei prospetti solo per le imprese che operano in alcune delle attività del settore dell’energia elettrica e del gas (specificamente le attività di natura infrastrutturale). Inoltre, per gli esercenti del settore elettrico e gas, che devono comunicare i dati sul capitale investito nell’esercizio anche in occasione della raccolta RAB, i prospetti di movimentazione delle immobilizzazioni previsti dal comma 14.1, lettera f) e g), risultano semplificati, laddove è richiesto di riportare la sola movimentazione di alcune categorie contabili di riferimento riconducibili alle categorie di immobilizzazioni previste dal Codice civile.

Il presente paragrafo riguarda sia gli esercenti del settore elettrico e gas sia i gestori del SII soggetti al regime ordinario.

In particolare, il prospetto di cui al comma 14.1, lettera f), e 25.1, lettera c), del TIUC si compone di una serie di prospetti di dettaglio relativi alle immobilizzazioni materiali e immateriali riferite a ciascuna attività – articolata in comparti - ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise, nei quali le diverse categorie contabili (es. Terreni, Fabbricati, Impianti, ecc.) sono rappresentate per riga.

Nelle diverse righe dei prospetti di dettaglio, per ogni categoria contabile e per ciascuna attività, funzione operativa condivisa e servizio comune, devono essere riportate le variazioni intervenute nell'esercizio, articolate in:

- incrementi
- contributi a fondo perduto c/to impianti portati in deduzione (per competenza)
- contributi di allacciamento portati in deduzione (per competenza)
- oneri finanziari capitalizzati
- rivalutazioni (anche per allineamento a fair value in caso di utilizzo IAS/IFRS)
- svalutazioni (anche per allineamento a fair value in caso di utilizzo IAS/IFRS)
- ammortamenti
- dismissioni (costo storico beni dismessi)
- storno fondo ammortamento per dismissione
- riclassifiche
- altro (specificare in nota di commento)

In merito ai prospetti relativi alla movimentazione delle immobilizzazioni, si osserva che ***è richiesto di riportare nei prospetti i saldi iniziali e finali delle singole categorie di cespiti presenti nel prospetto di stato patrimoniale***. La movimentazione risultante dalla sommatoria delle variazioni sopra riportate deve corrispondere alla differenza tra saldo finale e saldo iniziale di stato patrimoniale per ciascuna categoria di cespiti.

Con riferimento ai prospetti relativi alla movimentazione delle immobilizzazioni, la compilazione delle righe deve avvenire rispettando, in primo luogo e per quanto possibile, la natura delle poste oggetto di iscrizione e la classificazione adottata nel bilancio di esercizio dell'impresa. Qualora vi siano dubbi in merito alla classificazione di una posta nelle righe di questi prospetti, l'impresa è tenuta a iscriverla nella riga ritenuta maggiormente assimilabile per natura, sulla base della relativa denominazione oppure, in alternativa, nella riga residuale "Altri", fornendo in ogni caso adeguata informativa nella Nota di commento in merito alla classificazione adottata.

Con riferimento ai decrementi delle "Immobilizzazioni in corso" derivanti dalla messa in esercizio dei cespiti, si specifica che essi devono essere attribuiti alla causale di variazione "Riclassifiche", fornendo adeguata informativa in Nota di commento ai CAS. Nel prospetto di cui al comma 14.1, lettera g), e 25.1, lettera d), le immobilizzazioni materiali e immateriali relative ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise sono attribuite alle attività sulla base dei medesimi driver utilizzati, nei prospetti di conto economico, per l'attribuzione alle attività dei costi dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise.

Per quanto concerne gli esercenti del settore elettrico e gas che, per finalità tariffarie, sono tenuti a comunicare i dati relativi al capitale investito nell'esercizio anche in occasione della raccolta RAB, a

partire dalla raccolta 2025 tali soggetti saranno altresì tenuti a compilare la raccolta di Riconciliazione²². Si tratta di una raccolta separata rispetto a quella oggetto del presente Manuale, successiva all'invio definitivo dei CAS e della raccolta RAB, finalizzata a riconciliare i dati relativi agli incrementi delle immobilizzazioni e alle riclassifiche di immobilizzazioni in corso e acconti (LIC) riportati nel prospetto della movimentazione delle immobilizzazioni dei CAS con i corrispondenti dati risultanti dalle raccolte RAB. In una prima fase, saranno tenute alla compilazione della raccolta dati di Riconciliazione le imprese, previamente registrate nell'Anagrafica operatori dell'Autorità, che applicano la regolazione ROSS-base ai sensi della deliberazione 497/2023/R/com. Si tratta, pertanto, delle imprese che svolgono le seguenti attività:

- trasmissione dell'energia elettrica;
- trasporto del gas naturale;
- distribuzione dell'energia elettrica sopra i 25.000 POD.

Per maggiori informazioni sulla raccolta di Riconciliazione si rinvia alla sezione dedicata presente sul sito istituzionale dell'Autorità (<https://www.arera.it/area-operatori/separazione-contabile-e-riconciliazione>) e al relativo Manuale²³.

	CAS				Causali di variazione				Ric.	RAB	Delta	
Immobilizzazioni	IMMOBILIZZAZIONI				CAUSALI DI VARIAZIONE				Incremento causato da raccolta Riconciliazione	RIC	Differenza incrementi e variazioni della raccolta RAB e Riconciliazione	Note
	Totale incrementi immobilizzazioni in corso e acconti	Incrementi (Dati CAS)	Incrementi (Dati RAB)	Incrementi (Dati Riconciliazione)	Avanzamento	Chiusi prelievi	Chiusi di competenza (Dati CAS e RAB)	Altri				
	Di cui LIC (Incrementi immobilizzazioni in corso e acconti)											
	Totale incrementi immobilizzazioni materiali											
LIC	LIC				CAUSALI DI VARIAZIONE				Incremento causato da raccolta Riconciliazione	RAB	Differenza LIC e variazioni della raccolta RAB e Riconciliazione	Note
	Totale incrementi immobilizzazioni in corso e acconti	Incrementi (Dati CAS)	Incrementi (Dati RAB)	Incrementi (Dati Riconciliazione)	Avanzamento	Chiusi prelievi	Chiusi di competenza (Dati CAS e RAB)	Altri				
	Di cui LIC (Incrementi immobilizzazioni in corso e acconti)											
	Totale incrementi immobilizzazioni materiali											

Figura 3 - Struttura del prospetto di Riconciliazione tratto dal *Manuale d'uso del sistema telematico di unbundling contabile – Riconciliazione* (Versione 1.1 del 9 dicembre 2025)

Per gli operatori non rientranti tra i soggetti obbligati ad applicare la regolazione ROSS, la struttura del prospetto di Riconciliazione sopra presentata costituisce un'utile indicazione, non un obbligo. Per tali soggetti, infatti, la struttura del prospetto di Riconciliazione è a libera scelta.

20.6 La nota di commento

I CAS devono essere corredati dalla Nota di commento, che in base all'articolo 21 del TIUC, ha – per quanto rileva ai fini del presente Manuale - il seguente contenuto minimo obbligatorio:

²² Determina DINE n. 4/2025.

²³ Manuale d'uso del sistema telematico di unbundling contabile – Riconciliazione. Versione 1.1 del 9 dicembre 2025.

- 1) la dichiarazione, da parte dell'esercente ovvero del gestore del SII, dei **principi contabili adottati** per la redazione dei CAS, nonché la **dichiarazione** che i CAS derivano dal bilancio di esercizio approvato e depositato e che, pertanto, le relative poste, a livello di singola voce prevista dal Codice civile, coincidono nel totale con quelle del bilancio di esercizio, salvo nei casi - che devono essere espressamente indicati - in cui la voce sia stata determinata mediante una riclassificazione rispetto al valore iscritto nel bilancio d'esercizio, se questo è redatto in applicazione dei principi contabili internazionali;
- 2) la **descrizione delle attività, dei comparti, dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise** in cui si articolano le operazioni dell'esercente, ovvero del gestore del SII;
- 3) la descrizione degli ATO serviti da parte del gestore multiATO;
- 4) la **descrizione delle procedure e dei sistemi di contabilità analitica e gestionale** adottati per il rispetto del requisito di separazione contabile delle attività e dei comparti in cui si articolano le operazioni dell'esercente, ovvero del gestore del SII;
- 5) la descrizione delle procedure e dei sistemi di contabilità analitica e gestionale adottati dal gestore multiATO per il rispetto del requisito di separazione contabile delle attività di acquedotto, fognatura e depurazione e relativi comparti negli ATO serviti di cui al Titolo VII del TIUC;
- 6) la **natura e la quantità delle eventuali transazioni interne** tra i singoli servizi comuni e tra i singoli servizi comuni e le singole funzioni operative condivise nell'ambito dello stesso soggetto, indicando in particolare i driver utilizzati e i motivi della loro scelta;
- 7) la natura dei **ribaltamenti operati dai servizi comuni e dalle funzioni operative condivise** alle attività, indicando in particolare i **driver utilizzati** e i **motivi della loro scelta**;
- 8) la **descrizione dei driver** e delle **basi dati gestionali** utilizzate per la loro costruzione ai fini del ribaltamento alle attività delle poste economiche attribuite ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise;
- 9) nel caso di gestore multiATO, la descrizione dei driver e delle basi dati gestionali utilizzate per la loro costruzione ai fini del ribaltamento agli ATO delle poste economiche e delle immobilizzazioni attribuite al comparto "valori multiATO" di cui al comma 24.2 del TIUC;
- 10) la natura, la quantità e le metodologie di valorizzazione delle **transazioni interne** tra attività nell'ambito dello stesso soggetto;
- 11) la natura, la quantità e le metodologie di valorizzazione delle **transazioni all'interno dello stesso gruppo societario**;
- 12) le **spese legali** sostenute ai fini di attività di contenzioso in sede amministrativa, al netto delle spese di cui al successivo alinea;
- 13) le **spese processuali** per procedimenti in cui la parte è risultata **soccombente**;
- 14) i **contributi pagati all'Autorità**;
- 15) le **spese pubblicitarie, di rappresentanza e di marketing**;
- 16) le ragioni delle **variazioni più significative rispetto all'esercizio precedente** delle singole voci relative alle attività, ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise;
- 17) le ragioni delle variazioni di costo connesse ad eventi sistematici di cui al comma 19.3 dell'MTI-4;
- 18) **i valori e le modalità di contabilizzazione di eventuali ricavi tariffari pregressi**;

- 19) la descrizione delle **modalità di contabilizzazione del FoNI, dando conto del rispetto del vincolo di riserva previsto dal metodo tariffario idrico - e richiamato dal parere dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) trasmesso all'Autorità in data 8 aprile 2019²⁴ - nonché dell'ammontare di FoNI utilizzato per finanziare nuovi investimenti²⁵**; oltre ad evidenziare le variazioni delle poste contabili relative al FoNI di competenza, occorre dar conto dei valori di stock tenendo conto delle poste contabili relative agli anni precedenti;
- 20) la descrizione delle **attività svolte marginalmente** che, ai sensi dell'Articolo 5 del TIUC, sono state attribuite ad un'altra attività, evidenziandone i criteri di classificazione e ogni altra informazione utile alla verifica del rispetto delle condizioni previste dal medesimo articolo;
- 21) la descrizione delle **attività diverse** di cui al comma 4.2 del TIUC;
- 22) la descrizione delle eventuali **operazioni straordinarie** avvenute nell'esercizio e le relative risultanze sui dati patrimoniali ed economici riportati nei CAS.

In relazione a quanto richiesto alla lettera p) del comma 21.1 del TIUC (punto 16 dell'elenco sopra riportato), si osserva che ogni raccolta dati relativi ai CAS deve essere intesa a sé stante, con specifiche regole e schemi che possono variare rispetto all'anno precedente. Pertanto, **non è richiesto all'impresa di riformulare i CAS relativi ad un esercizio precedente al fine di effettuare un confronto tra un anno e l'altro**.

La nota di commento ai CAS ha la funzione principale di fornire, tra le altre cose, adeguate informazioni circa la metodologia adottata e le procedure gestionali e contabili adottate dall'impresa per la realizzazione della separazione contabile. Pertanto, **non può limitarsi ad un commento delle singole poste o alla ripetizione delle informazioni già contenute nella nota integrativa al bilancio di esercizio**; è indispensabile che la stessa consenta di comprendere chiaramente il percorso utilizzato dall'impresa per raggiungere le finalità della separazione contabile e che siano esplicitati gli strumenti informativo/contabili utilizzati a tal fine.

Lo scopo della sezione della nota di commento dedicata alla descrizione delle procedure dei sistemi di contabilità analitica e gestionale adottati per il rispetto del requisito di separazione contabile delle attività e dei comparti in cui si articolano le operazioni dell'esercente ovvero del gestore del SII è quello di chiarire le relazioni tra i CAS e i sistemi contabili aziendali. In particolare, nella descrizione:

- va specificato in che misura e con quali modalità i CAS sono alimentati da informazioni che consentono un'attribuzione diretta alle attività, alle funzioni operative condivise e ai servizi comuni ai sensi del comma 12.7 del TIUC attraverso la contabilità generale e, qualora l'informazione non sia da questa desumibile, attraverso la contabilità analitica o in subordine attraverso la specifica misurazione del fattore produttivo (su questo aspetto si vedano in particolare gli esempi riportati al paragrafo 17.1);
- per l'attribuzione ai comparti va specificato con quali modalità, in subordine alle modalità di attribuzione diretta ai sensi del comma 12.7 del TIUC, sono state effettuate eventuali rilevazioni ed elaborazioni contabili *ex post*, oppure è stato applicato il criterio della prevalente attinenza della posta patrimoniale o economica al comparto di riferimento;

²⁴ Si veda al riguardo il comunicato agli operatori del 17 aprile 2019 pubblicato sul sito internet dell'Autorità.

²⁵ Con riferimento agli esercizi 2016 e 2017, si precisa che occorre dettagliare anche l'ammontare del FoNI speso per le agevolazioni tariffarie.

- nel caso siano state utilizzate rilevazioni ed elaborazioni contabili *ex post*, vanno fornite le informazioni necessarie per valutare la loro significatività, attendibilità, ragionevolezza e verificabilità;
- vanno descritti i servizi comuni e le funzioni operative condivise eventualmente utilizzati;
- va illustrata la natura, la quantità e le metodologie di valorizzazione delle eventuali transazioni interne tra i singoli servizi comuni, tra i singoli servizi comuni e le funzioni operative condivise e tra le attività.

È inoltre opportuno che la nota di commento dia evidenza dei seguenti fenomeni:

- le modalità attraverso le quali le poste economiche e patrimoniali sono state attribuite alle attività/comparti oppure, in subordine ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise (su questo aspetto si vedano in particolare gli esempi riportati al paragrafo 17.1);
- eventuali posizioni interpretative adottate dall'impresa, nel caso ad esempio in cui si ritenga che il comportamento adottato dall'impresa, pur non essendo previsto in modo specifico dal TIUC, sia comunque conforme ai suoi principi generali.

Al fine di evidenziare altri fenomeni rilevanti, che non vengono colti dalla struttura attualmente adottata per la presentazione dei conti economici separati per attività e comparti – ma potrebbero costituire la base per una loro futura evoluzione – ***nella nota di commento può essere inserita una tabella*** che, per ciascuna posta di bilancio, permetta di indicare:

- ricavi o costi passanti;
- ricavi o costi sorgenti;
- ricavi o costi non ricorrenti.

I ricavi o costi passanti sono componenti economiche che trovano speculare contropartita nelle rispettive sezioni del conto economico e sono, pertanto, a margine nullo. Possono rientrare in questa fattispecie eventuali componenti aggiuntive delle tariffe applicate ai clienti e versate alla CSEA per il settore elettrico, il riaddebito di costi a terzi oppure, nel settore del trasporto del gas naturale, gli acquisti e le vendite connesse al bilanciamento del gas.

I ricavi o costi sorgenti sono componenti economiche che derivano in genere da variazioni del perimetro delle attività, legati cioè allo svolgimento di nuove operazioni o all'effettuazione di nuovi investimenti da parte dell'impresa, o ad altri fenomeni esogeni, ad esempio modifiche normative.

Infine, i ricavi o costi non ricorrenti sono componenti economiche che si verificano una tantum anche, ma non solo, di natura eccezionale e appunto non ricorrente.

L'indicazione delle suddette poste è una facoltà per l'impresa ed è utile ai fini di individuare le componenti del costo riconosciuto, relativo ad una specifica attività, ai fini tariffari.

Per una più completa rappresentazione dei fenomeni a fini tariffari, l'informazione relativa ai costi/ricavi sorgenti potrebbe considerare, in sede di prima rappresentazione, un orizzonte temporale pluriennale e riguardare quindi non solo l'esercizio di competenza cui si riferiscono i CAS ma essere sviluppata a partire dall'anno successivo all'anno preso a riferimento per la determinazione del costo operativo riconosciuto.

Si riporta in Figura un esempio di prospetto di analisi relativo alla sezione dei Costi della produzione dell'Attività di distribuzione elettrica.

	Totale	di cui pas- santi	di cui sor- genti nell'esercizio	di cui non ri- correnti nell'esercizio	descrizione
B) COSTI DELLA PRODUZIONE					
6) Per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci (a livello di attività vanno riportati i consumi)					
Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci diversi da energia elettrica e combustibili (da terzi)					
Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci diversi da energia elettrica e combustibili (da altre imprese del gruppo)					
Per combustibili per la produzione di energia elettrica:					
- acquisti di combustibile per generatori mobili da terzi					
- acquisti di combustibile per generatori mobili da altre imprese del gruppo					
- altri da terzi					
- altri da altre imprese del gruppo					
7) Per servizi					
Premi assicurativi per danni da responsabilità civile e per i dipendenti					
Assicurazione degli impianti e del servizio					
Compensi agli organi sociali					
Spese pubblicitarie, di rappresentanza e di marketing derivanti da obblighi normativi (da terzi)					
Spese pubblicitarie, di rappresentanza e di marketing derivanti da obblighi normativi (da altre imprese del gruppo)					
Altre spese pubblicitarie, di rappresentanza e di marketing (da terzi)					
Altre spese pubblicitarie, di rappresentanza e di marketing (da altre imprese del gruppo)					
Servizi esterni diversi di esercizio e pronto intervento (da altre imprese del gruppo)					
Servizi esterni diversi di esercizio e pronto intervento (da terzi)					
Energia elettrica (da terzi)					
Energia elettrica (da altre imprese del gruppo)					
Telecomunicazioni (da terzi)					

Figura 4 – Esempio di prospetto di analisi relativo alla sezione dei Costi della produzione dell'Attività di distribuzione elettrica

A partire dalla raccolta 2021, in nota di commento deve essere data opportuna e dettagliata evidenza delle poste afferenti il canone unico patrimoniale (CUP)²⁶.

²⁶ Qualora l'impresa che applica i principi contabili internazionali abbia optato per la capitalizzazione di tale onere, facendo riferimento all'IFRS 16, riclassificandolo tramite il prospetto delle elisioni, in nota di commento deve essere data opportuna e dettagliata evidenza del trattamento dei relativi importi nei prospetti di Conto Economico, Stato Patrimoniale e Prospetto di movimentazione delle immobilizzazioni.

In nota di commento deve essere, inoltre, data evidenza delle operazioni di rivalutazione delle immobilizzazioni avvenute, in forza di legge o altro, nel corso dell'esercizio.

20.7 I prospetti relativi alle grandezze tecnico-fisiche e monetarie

Il comma 14.1 del TIUC prevede che, nell'ambito dei CAS e come parte integrante di questi, le imprese compilino i prospetti relativi alle grandezze tecnico-fisiche e monetarie, prospetti che sono differenziati in base alle diverse attività del settore elettrico e del gas. Le grandezze suddette vengono rilevate al fine di consentire agli Uffici dell'Autorità analisi di monitoraggio e di *benchmarking* sull'andamento economico dei vari settori regolati. Le grandezze richieste nei prospetti sono riviste annualmente coerentemente con le finalità regolatorie dell'Autorità pur sempre in un'ottica di semplificazione al fine di evitare duplicazioni con altre raccolte dati effettuate dall'Autorità.

Le grandezze da indicare nei prospetti, per singola attività svolta nei tre settori (elettricità, gas e idrico), sono quelle relative all'esercizio cui il bilancio oggetto di separazione si riferisce; pertanto, l'indicazione di tali grandezze è obbligatoria e deve essere coerente con le poste contabili riportate nel bilancio e nei rispettivi CAS. Nella rilevazione delle grandezze fisiche occorre prestare particolare attenzione all'indicazione delle stesse *secondo l'unità di misura prevista. Si precisa, inoltre, che a partire dalla campagna 2019 è stato introdotto un controllo che obbliga gli esercenti a compilare tutte le voci richieste, anche indicando se il valore è pari a zero. Sulla congruità e correttezza dei valori riportati, gli Uffici dell'Autorità si riservano le opportune verifiche anche tramite riscontro con le informazioni risultanti da altre raccolte dati.*

Per alcune attività, in particolare per le attività di vendita finale di energia elettrica e di gas, il sistema telematico di raccolta prevede anche la compilazione, tra le grandezze fisiche, di alcuni dati relativi alle grandezze monetarie. Tali dati sono riferiti a grandezze economico-monetarie, quali il fatturato, l'IVA e le accise sulle vendite, gli interessi passivi sui factoring e devono essere coerenti con le poste contabili riportate nel bilancio e nei rispettivi CAS.

A partire dalla raccolta dati 2019 è stato introdotto un ulteriore prospetto relativo alle grandezze monetarie in cui è possibile operare delle rettifiche alle singole voci di Conto Economico dei CAS al fine di consentire agli Uffici di avere a disposizione per ciascun anno tutte le informazioni necessarie al calcolo del costo operativo riconosciuto a fini tariffari (Opex). Si rimanda all'Appendice D per ulteriori dettagli sui soggetti tenuti ad inviarla e sulla modalità di compilazione.

20.8 La relazione del revisore sui conti annuali

Il comma 22.1 del TIUC prevede che i CAS siano sottoposti a revisione contabile e che questa sia effettuata dal soggetto che effettua la revisione legale del bilancio di esercizio. Qualora il bilancio non sia stato sottoposto a revisione legale, *sia per le imprese in regime ordinario che in regime semplificato*, valgono le disposizioni di cui al comma 27.5 che prevedono l'obbligo di presentare una dichiarazione all'Autorità emessa dal legale rappresentante che attesti la veridicità dei dati e la correttezza dei valori riportati nei CAS. Nella dichiarazione, a firma del rappresentante legale della società o dell'ente pubblico, deve essere espressamente attestato l'avvenuto rispetto delle disposizioni del TIUC nella redazione dei CAS e devono essere segnalate eventuali difformità di applicazione rispetto a tali disposizioni, che devono essere opportunamente illustrate nella Nota di commento ai CAS.

Nella relazione il revisore è chiamato a fornire come minimo tutte le informazioni previste dall'articolo 22 del TIUC.

Dalle citate disposizioni discende che il revisore, nel verificare l'applicazione di tutte le disposizioni del TIUC ed in particolare di quelle previste dall'articolo 22, sulle quali è tenuto a fornire una specifica informativa, deve esprimere nella relazione di certificazione un giudizio sulla conformità dei CAS predisposti dall'impresa alle disposizioni del TIUC, esprimendo quindi, eventualmente, un giudizio con rilievi in caso di non conformità. Si ritiene, in tal senso, che sia di importanza determinante ai fini di un giudizio senza rilievi, da parte del revisore sui CAS il rispetto delle disposizioni dell'articolo 22.

In merito al rispetto di quanto previsto dal comma 22.1 lettera f), circa la congruità delle grandezze fisiche e monetarie riportate nei CAS con le risultanze di contabilità generale o analitica ovvero con le risultanze dei sistemi gestionali in uso o altra documentazione di supporto, *si precisa che le verifiche del revisore devono riguardare il riscontro della corrispondenza e/o della riconduzione tra le suddette grandezze con le informazioni prodotte internamente dall'impresa e contenute nelle citate fonti.*

Il mancato rispetto di uno solo dei requisiti previsti dall'articolo 22 deve comunque comportare l'espressione di un giudizio con rilievi da parte del revisore.

20.9 I prospetti dei driver

Nel caso in cui, per la redazione dei CAS siano stati impiegati dei servizi comuni e/o delle funzioni operative condivise, il sistema telematico di raccolta prevede la compilazione delle informazioni relative ai driver utilizzati per il ribaltamento sulle diverse attività della *Differenza tra valore e costi della produzione dopo le transazioni tra servizi comuni e funzioni operative condivise*. Nei prospetti previsti dal sistema telematico di raccolta devono essere indicati:

- i nomi dei *driver* prescelti per esprimere il contributo dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise allo svolgimento delle attività; per le funzioni operative condivise essi devono essere scelti tra quelli previsti nell'Allegato 1 al TIUC; per i servizi comuni devono essere scelti tra quelli previsti nell'Allegato 2;
- le unità di misura (numero, euro, ore, Mwh, Km, Mq ecc.) utilizzate per esprimere l'entità del driver;
- i valori assoluti, espressi nell'unità di misura precedentemente indicata, che il driver assume con riferimento ad ognuna di quelle attività;
- per i singoli comparti in cui si articola ciascuna attività devono essere invece indicati i valori percentuali, che riflettano per ciascun comparto la percentuale, rispetto all'ammontare complessivo della singola attività, secondo la quale risulta ragionevolmente²⁷ attribuibile il contributo della funzione operativa o del servizio comune; nell'indicazione di tali valori va posta attenzione al fatto che *la somma dei valori percentuali assegnati all'insieme dei comparti di ciascuna attività deve sempre risultare pari al 100%.*

²⁷ Ai sensi della lettera a) del comma 13.1 del TIUC.

Nel caso in cui per la redazione dei CAS siano state utilizzate le transazioni interne sia all'interno dello stesso soggetto giuridico che nell'ambito del gruppo societario, tra le grandezze fisiche sottostanti i CAS devono essere ricomprese quelle relative alle quantità di beni o servizi oggetto di tali transazioni (numero ore di intervento, numero di interventi per ogni specifico tipo ecc.). Data l'estrema varietà che possono assumere queste fattispecie, non sono definiti prospetti per la comunicazione di tali grandezze. ***I dati fisici (driver) sottostanti le transazioni interne vanno comunque esplicitati nella nota di commento ai CAS.***

PARTE IV LA SEPARAZIONE CONTABILE DEL BILANCIO CONSOLIDATO PER GLI ESERCENTI DEI SETTORI ELETTRICO E GAS

21 L'obbligo di redazione dei conti annuali separati sulla base dei valori riportati nel bilancio consolidato per gli esercenti del settore elettrico e gas

L'articolo 20 del TIUC disciplina la separazione contabile del bilancio consolidato del gruppo societario operante nel settore elettrico e del gas. In particolare, ai sensi del comma 20.1 del TIUC, i soggetti tenuti alla redazione del bilancio consolidato ai sensi del D. Lgs. 127/91 sono obbligati a redigere i conti annuali separati, di cui al comma 14.1, lettere a), b) e c) (***quindi l'obbligo è limitato al solo conto economico consolidato***), sulla base dei valori riportati nel suddetto bilancio e secondo le norme del regime ordinario di separazione contabile di cui al Titolo V del TIUC. Tale obbligo è riferibile ai soggetti tenuti alla redazione del bilancio consolidato ai sensi del D. Lgs. 127/91, che rispondono almeno ad uno dei seguenti requisiti:

- a) operano in almeno una delle attività del settore elettrico e del settore del gas di cui al comma 4.1. del TIUC e contemporaneamente controllano direttamente o indirettamente almeno un esercente che opera anch'esso in almeno una delle stesse attività;
- b) detengono il controllo diretto di due o più esercenti che operano individualmente in una delle attività del settore elettrico e del settore del gas di cui al comma 4.1 del TIUC.

Anche ai fini di un'introduzione graduale della disciplina della separazione contabile per i soggetti operanti nel SII, l'obbligo di predisposizione dei CAS riferiti al conto economico del bilancio consolidato non si applica al gruppo societario (né alla capogruppo né ad altre imprese del gruppo) operante nelle attività idriche di cui al comma 4.1 del TIUC a meno che tale gruppo sia obbligato ai sensi dell'articolo 20 del TIUC in relazione ad attività svolte nel settore elettrico e dal gas. In quest'ultimo caso, le attività idriche di cui al comma 4.1 del TIUC, lettere da w) a z), sono imputate indistintamente alle "attività diverse" di cui al comma 4.2 del TIUC.

L'obbligo di predisposizione dei CAS riferiti al conto economico del bilancio consolidato deriva dalla necessità dell'Autorità di disporre di informazioni disaggregate circa le attività del settore elettrico e del gas in cui opera il gruppo societario; la redazione dei CAS sulla base dei valori riportati nel bilancio consolidato consente, quindi, una migliore rappresentazione dei flussi economici delle attività svolte nel settore elettrico e del gas delle imprese incluse nell'area di consolidamento, nonché del peso economico delle stesse attività sull'operatività complessiva del gruppo societario.

La redazione dei CAS riferiti al conto economico del bilancio consolidato implica la separazione del suddetto conto economico nelle diverse attività del settore elettrico e del gas, riferite alle singole imprese del gruppo societario rientranti nel perimetro di consolidamento definito ai sensi del decreto legislativo 9 aprile 1991, n. 127. Tali imprese saranno comunque obbligate alla predisposizione e all'invio dei CAS relativamente al proprio bilancio di esercizio, a meno che non siano esentate da tale predisposizione e invio ai sensi dell'articolo 31 del TIUC. Le attività individuate ai fini della redazione dei CAS relativi al conto economico del bilancio consolidato devono corrispondere alle attività delle singole imprese oggetto di consolidamento; pertanto, le poste contabili relative alle diverse

attività del settore elettrico e del gas e alle attività diverse di cui al comma 4.1 e 4.2 del TIUC, nonché quelle relative ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise, derivano, di fatto, dal consolidamento dei dati contabili delle singole imprese rientranti nel perimetro di consolidamento.

Qualora ai sensi di legge il consolidato sia stato redatto (per obbligo o per facoltà) secondo i **principi contabili internazionali IAS/IFRS**, esso dovrà essere la base per la redazione dei CAS relativi al bilancio consolidato anche se le singole società del gruppo avessero redatto i bilanci in conformità alle disposizioni del codice civile e dei principi contabili nazionali.

Il comma 20.2 del TIUC, prevede una modalità alternativa per assolvere l'obbligo di redazione dei CAS sulla base dei valori riportati nel bilancio consolidato. Essa consiste nella predisposizione e invio all'Autorità dei CAS redatti secondo il regime ordinario di separazione contabile da parte:

- a) degli esercenti facenti parte del gruppo societario operanti nelle attività del settore elettrico e gas di cui al comma 4.1. del TIUC;
- b) dei soggetti facenti parte del gruppo societario che forniscono prestazioni rientranti tra quelle riconducibili ai servizi comuni, di cui al comma 7.1 del TIUC o alle funzioni operative condivise di cui al comma 7.2. del TIUC necessarie allo svolgimento delle attività nel settore elettrico e/o del gas da parte degli esercenti.

Il comma 20.3 del TIUC prevede disposizioni specifiche per la separazione del bilancio di esercizio delle imprese di cui al comma 20.2 lettera b) (cosiddette imprese di servizi): tali imprese devono effettuare una separazione contabile del bilancio con le stesse modalità di redazione previste **dal regime ordinario**. Inoltre, la separazione delle poste del bilancio di queste imprese deve prevedere una classificazione delle stesse per singola attività del settore elettrico e gas e delle attività diverse, di cui al comma 4.1 e 4.2 del TIUC, cui sono destinati i servizi resi. **Non è quindi ritenuto conforme alle disposizioni del TIUC classificare tutte le poste del bilancio di queste imprese come attività diverse.**

Nella pratica, l'attribuzione delle poste alle attività del settore elettrico e del gas da parte delle imprese di servizi deve avvenire, per quanto possibile, sulla base di rilevazioni di contabilità generale o analitica effettuate *ex ante*, tali cioè da permettere di imputare in maniera diretta le poste contabili alle diverse attività previste dal TIUC svolte dalle imprese destinatarie dei servizi. In mancanza di informazioni in tal senso, è ammesso e sostanzialmente assimilabile ad un'attribuzione *ex ante*, **l'utilizzo di criteri predefiniti**, descritti nella nota di commento ai CAS, conformi a quelli utilizzati dalle imprese destinatarie dei servizi per la ripartizione alle attività delle poste del proprio bilancio. Tali criteri predefiniti devono essere **opportunamente formalizzati nelle procedure aziendali approvate dagli organi competenti**.

Gli eventuali costi comuni propri dell'impresa di servizi dovranno essere dapprima attribuiti alle imprese destinatarie dei servizi, utilizzando i drivers previsti dal TIUC, e quindi alle attività da queste svolte.

Nella nota di commento ai CAS, anche tramite appositi prospetti di dettaglio, le imprese di servizi sono tenute a fornire le seguenti informazioni in relazione a quanto sopra:

- descrizione dei servizi forniti alle altre imprese del gruppo e indicazione dell'esistenza di opportuni contratti sottostanti;

- natura e valore delle prestazioni i cui costi sono attribuiti direttamente alle singole attività del settore elettrico e gas previste dal comma 4.1 del TIUC e alle attività diverse di cui al comma 4.2 del TIUC tramite rilevazioni *ex ante*;
- natura e valore delle prestazioni i cui costi sono attribuiti alle singole imprese destinatarie dei servizi tramite criteri predefiniti e formalizzati nelle procedure aziendali approvate dagli organi competenti;
- descrizione dei criteri predefiniti utilizzati per l'attribuzione dei costi delle prestazioni fornite alle singole imprese destinatarie dei servizi;
- descrizione dei driver utilizzati per la ripartizione dei costi comuni propri dell'impresa di servizi alle imprese del gruppo;
- descrizione dei criteri utilizzati per l'attribuzione dei costi, già attribuiti alle imprese destinatarie dei servizi, alle singole attività del settore elettrico e del gas previste dal comma 4.1 del TIUC e alle attività diverse previste dal comma 4.2 del TIUC;
- evidenza e motivazioni circa l'eventuale variazione dei criteri utilizzati per la ripartizione dei costi alle attività tra un esercizio e l'altro.

Il comma 20.5 del TIUC prevede che i CAS riferiti al conto economico del bilancio consolidato siano accompagnati dalla nota di commento e sottoposti a revisione contabile. La nota di commento deve contenere gli elementi previsti dall'articolo 21 del TIUC in quanto riferibili alle operazioni viste nella loro interezza a livello di gruppo oggetto di consolidamento; in tal senso, la nota di commento deve contenere l'elenco e la descrizione delle attività svolte dal gruppo societario oltre all'elenco delle singole società che lo costituiscono.

PARTE V NORME DI CONTABILITÀ PER IL REGIME SEMPLIFICATO PER GLI ESERCENTI DEL SETTORE ELETTRICO E GAS E SCHEMI CONTABILI

22 La contabilità separata per attività nel regime semplificato per gli esercenti del settore elettrico e gas

Per particolari categorie di imprese (comma 9.1) il TIUC prevede un regime semplificato di separazione contabile; in linea di principio per questo regime valgono, nella misura in cui non derogate espressamente nella parte VIII del TIUC, tutte le disposizioni del regime ordinario illustrate nei precedenti paragrafi.

Le principali differenze rispetto al regime ordinario sono:

- l'assenza della suddivisione delle attività in comparti;
- la riduzione delle poste patrimoniali da attribuire separatamente alle sole immobilizzazioni materiali e immateriali;
- la possibilità di integrare, ai fini della separazione delle poste contabili in attività, le informazioni della contabilità generale e di quella analitica con elaborazioni di tipo extracontabile effettuate anche a posteriori, purché siano basate su criteri di significatività, attendibilità, ragionevolezza e verificabilità;
- l'utilizzo di unico aggregato, indiviso, per le poste di pertinenza di tutti i servizi comuni;
- la possibilità, per l'impresa che opera solo in una attività di cui al comma 4.1 del TIUC, di non evidenziare separatamente eventuali funzioni operative condivise, sommando invece i relativi valori all'aggregato che raggruppa i servizi comuni;
- l'impiego di un unico driver per l'attribuzione alle attività delle poste economiche dell'aggregato relativo ai servizi comuni e delle poste economiche delle funzioni operative condivise;
- una minore articolazione dei CAS, che non prevedono la redazione di prospetti di stato patrimoniale.

Nel regime semplificato, il TIUC, al comma 26.4, prevede un processo di attribuzione delle poste economiche e delle immobilizzazioni materiali e immateriali composto dalle seguenti fasi:

1. si attribuiscono **alle attività** tutte le poste economiche e le immobilizzazioni materiali e immateriali che in base ai criteri indicati nel comma 26.5 del TIUC **è possibile attribuire direttamente**²⁸; questa operazione è direttamente finalizzata a realizzare gli obiettivi conoscitivi della separazione contabile per attività; pertanto, quando una posta patrimoniale risulta attribuibile in modo completo ed esclusivo - ad esempio affitto di locali utilizzati per una sola delle attività previste dal comma 4.1 e 4.2 del TIUC oppure attraverso una specifica misurazione (litri di carburante consumati dai mezzi di servizio utilizzati nello svolgimento di ogni specifica attività) - **va attribuita direttamente all'attività e non deve transitare** per l'aggregato dei servizi comuni o per le funzioni operative condivise;
2. si attribuiscono **all'aggregato dei servizi comuni** le poste economiche e le immobilizzazioni materiali e immateriali **che non è possibile attribuire direttamente alle attività ma**, in base

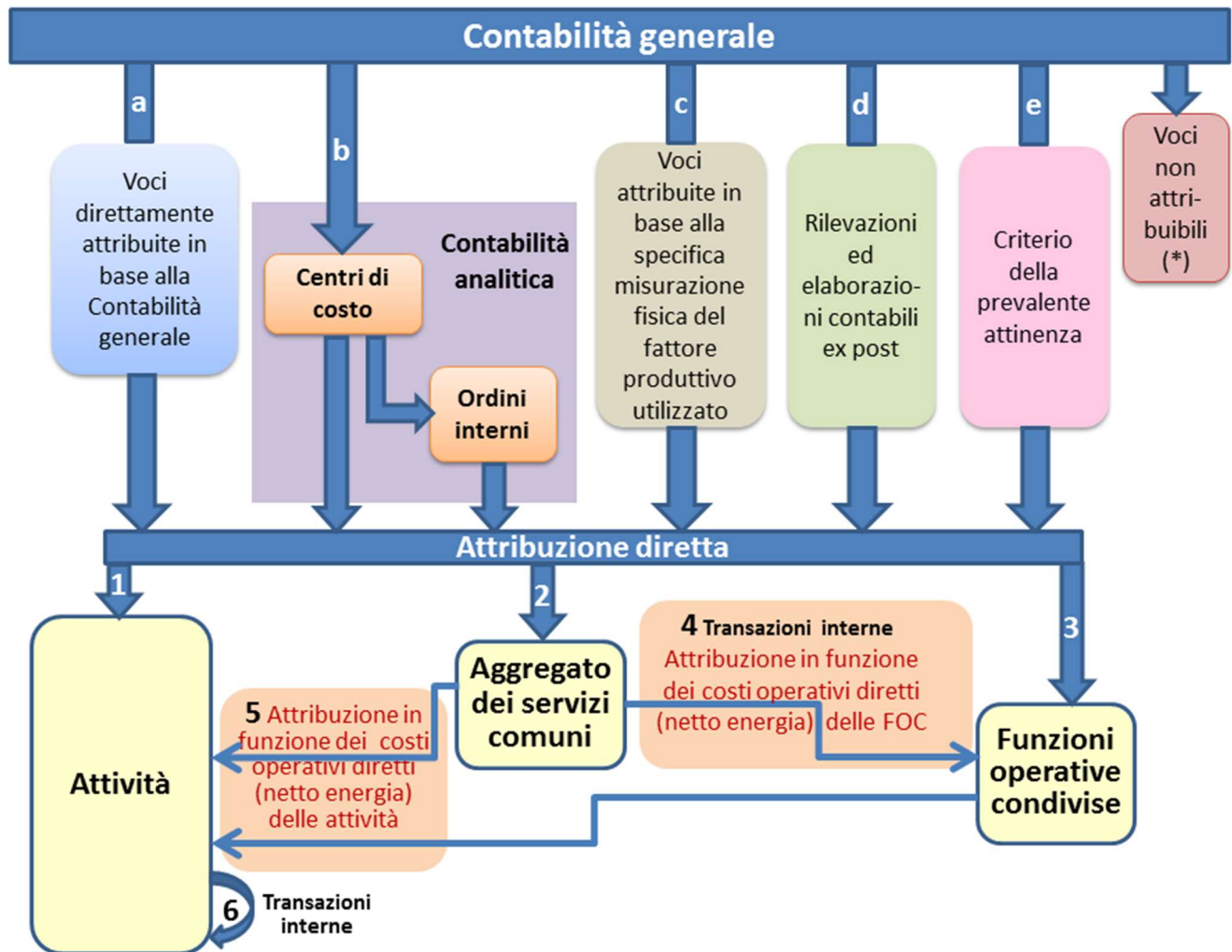
²⁸ Questo aspetto viene approfondito nel paragrafo successivo.

ai criteri indicati nel comma 26.5 del TIUC, **è possibile attribuire direttamente al suddetto aggregato dei servizi comuni**; si tratta quindi di una soluzione contabile di seconda istanza, da utilizzare solo quando non è possibile l'attribuzione diretta alle attività;

3. si attribuiscono direttamente, in base ai criteri indicati nel comma 26.5 del TIUC, alle funzioni operative condivise le poste economiche e le immobilizzazioni materiali e immateriali che non è possibile attribuire direttamente alle attività e neppure all'aggregato dei servizi comuni; si tratta quindi di una soluzione contabile di ultima istanza, da utilizzare solo quando non è possibile l'attribuzione diretta né alle attività né all'aggregato dei servizi comuni; per l'esercente che operando in una sola attività di cui al comma 4.1 del TIUC può non evidenziare separatamente eventuali funzioni operative condivise, i valori riferibili alle funzioni operative condivise sono anch'essi attribuiti all'aggregato che raggruppa i servizi comuni, pertanto questa fase viene a fondersi con la precedente;
4. si rilevano le transazioni interne tra l'aggregato dei servizi comuni e le funzioni operative condivise secondo le modalità in seguito indicate (si veda il paragrafo 22.2);
5. si attribuiscono alle attività le quote delle sole poste economiche (costi al netto delle componenti positive di reddito registrate nel valore della produzione che hanno esclusivamente funzione rettificativa dei costi, quali gli incrementi di immobilizzazioni per lavori interni, le variazioni delle rimanenze e dei lavori in corso e gli altri ricavi e proventi che abbiano natura di rimborso) attribuite nelle fasi precedenti all'aggregato dei servizi comuni e alle funzioni operative condivise;
6. infine, si rilevano le eventuali transazioni interne tra le varie attività.

A titolo di esempio, in relazione al precedente punto 3., si cita il caso in cui esistono unità organizzative dell'impresa trasversali a più attività ed una quota dei costi di tali unità non è imputabile direttamente alle suddette attività con i criteri di imputazione diretta sopra descritti. In tal caso, la suddetta quota dei costi sarà attribuita, ad esempio, alla funzione operativa o all'aggregato dei servizi comuni cui sono associate le unità organizzative trasversali e sarà quindi attribuita alle attività tramite i driver di ribaltamento.

In Figura 5 viene illustrata la successione di queste sei fasi della separazione contabile semplificata.



(*) Si tratta delle voci tributarie, finanziarie e di tutte le altre voci non operative.

Figura 5 – Il processo di separazione contabile semplificata

La separazione contabile in attività, servizi comuni e funzioni operative condivise è prevista per tutte le poste economiche del bilancio di esercizio ad eccezione delle voci tributarie, finanziarie e di tutte le altre voci non operative. Queste voci, nei prospetti relativi ai CAS rimangono indivise e vengono riportate come “Valori non attribuibili”.

22.1 L’attribuzione diretta alle attività, ai servizi comuni e alle eventuali funzioni operative condivise delle poste economiche e delle immobilizzazioni materiali e immateriali

Anche nella separazione contabile semplificata assume un particolare rilievo la possibilità di attribuire le poste patrimoniali e le poste economiche in modo diretto ai diversi oggetti di attribuzione, cioè alle attività, ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise.

Per **attribuzione diretta**, come si desume dal comma 26.5 del TIUC, si intende l'attribuzione di una posta (si vedano le lettere indicate in Figura 5):

- a) in modo completo ed esclusivo, mediante rilevazioni di contabilità generale, ad uno specifico oggetto di attribuzione, quando la posta compete unicamente a tale oggetto (ad esempio, nel caso delle poste economiche, i costi speciali o specifici), oppure in subordine,
- b) in modo completo ed esclusivo, mediante rilevazioni di contabilità analitica, ad uno specifico oggetto di attribuzione, quando la posta compete esclusivamente a tale oggetto, oppure in subordine,
- c) mediante ripartizione tra i diversi oggetti cui la posta compete, sulla base di una specifica misurazione fisica del fattore produttivo utilizzato (per le poste economiche è il caso, ad esempio, dei costi diretti), oppure in subordine,
- d) mediante ripartizione tra i diversi oggetti cui la posta compete, effettuata sulla base di rilevazioni gestionali ed elaborazioni contabili ex post, basate su criteri di significatività, attendibilità, ragionevolezza e verificabilità, o, in ultima istanza,
- e) sulla base della prevalente attinenza della posta economica o dell'immobilizzazione alle attività, all'aggregato dei servizi comuni e alle funzioni operative condivise.

L'attribuzione si dice invece **indiretta** quando avviene mediante una ripartizione basata su un sistema di attribuzione (*driver*) di natura convenzionale, che non misura direttamente il fattore produttivo sottostante, bensì una diversa grandezza ritenuta più o meno correlata ad esso.

È evidente che le procedure gestionali e contabili adottate dalle imprese possono favorire l'attribuzione diretta ad uno specifico oggetto quanto più risultano accurate e sofisticate. Con riferimento ai costi, per esempio, le procedure aziendali di rilevazione possono consentire di trattare come *costi speciali o specifici*, o come *costi diretti*, costi che altrimenti verrebbero classificati come *comuni o generali*. Valgono in tal senso i seguenti esempi:

- l'attribuzione alle diverse attività del costo del lavoro può avvenire in modo diretto, individuando sia il costo del personale che opera esclusivamente a beneficio di ciascuna attività, sia **le ore di lavoro che il personale condiviso tra più attività presta a ciascuna di esse**, ad esempio mediante la compilazione di rendiconti periodici delle ore lavorate;
- l'attribuzione alle diverse attività del costo del lavoro in proporzione ai relativi ricavi costituisce invece un'attribuzione indiretta; **questa modalità risulta in contrasto con le disposizioni del TIUC**, secondo cui costi dei fattori produttivi non direttamente attribuibili alle attività devono essere imputati ai servizi comuni o alle funzioni operative condivise;
- l'attribuzione alle diverse attività dei costi relativi ai servizi comuni - inclusi quelli del personale impiegato in tali servizi – effettuata sulla base dei costi operativi diretti delle attività che condividono tali servizi costituisce anch'essa un'attribuzione indiretta. Tale criterio è ammesso dal TIUC soltanto qualora i costi non siano direttamente attribuibili alle singole attività.

Come già indicato nel precedente paragrafo, per la separazione contabile semplificata il comma 26.5 del TIUC dispone che le poste economiche e le immobilizzazioni materiali ed immateriali siano:

- in primo luogo, attribuite direttamente alle attività,
- in subordine all'aggregato dei servizi comuni e
- in ultima istanza alle funzioni operative condivise.

In ogni caso lo strumento indicato dal TIUC per operare l'attribuzione diretta è quello della contabilità generale e, qualora l'informazione non sia da questa desumibile, della contabilità analitica o – in subordine – **delle rilevazioni ed elaborazioni contabili ex post, basate su criteri di significatività, attendibilità, ragionevolezza e verificabilità**. In ultima istanza è possibile l'attribuzione sulla base **della prevalente attinenza** della posta economica o dell'immobilizzazione all'attività all'aggregato dei servizi comuni o alla funzione operativa condivisa di riferimento.

In pratica, nulla vieta alle imprese di gestire contabilmente le singole attività con sistemi di contabilità generale separati; tuttavia, i moderni sistemi contabili prevedono, in alternativa, l'utilizzo della contabilità analitica o industriale che permette rilevazioni specifiche non solo per natura, ma anche per destinazione. In tal senso si fa riferimento, innanzitutto, all'utilizzo di appositi oggetti di attribuzione, previsti dalla contabilità analitica denominati *Centri di costo*²⁹ che possono avere la funzione di:

- facilitare l'attribuzione dei costi di impiego dei fattori produttivi alle diverse produzioni (in questo caso potrebbero essere utilizzati anche centri di costo a cui non corrisponde alcuna unità operativa, ma solo un'aggregazione di tipo logico);
- individuare i costi di svolgimento di determinate fasi o ambiti dell'attività produttiva al fine di supportare decisioni di convenienza economica e/o la valutazione delle prestazioni del responsabile del centro di costo.

La registrazione dei fatti aziendali effettuata, oltre che per natura tramite la contabilità generale, anche con l'indicazione del centro di costo, consente di individuare la destinazione delle risorse impiegate. Attraverso la creazione di una relazione univoca tra ciascun centro di costo e una delle attività previste dal TIUC, oppure – in subordine – l'aggregato dei servizi comuni o una delle funzioni operative condivise, è possibile attribuire i fatti aziendali in modo più puntuale rispetto a quanto conseguirebbe il solo utilizzo della contabilità generale.

Un'analogia considerazione vale per gli ulteriori oggetti di attribuzione previsti dalla contabilità analitica, comunemente denominati *Ordini interni o Commesse industriali*³⁰. Tali strumenti consentono di registrare i fatti aziendali anche per destinazione, integrando le informazioni desumibili dai centri di costo mediante procedure³¹ formalizzate e verificabili, idonee a rilevare analiticamente le risorse impiegate dalle strutture aziendali nello svolgimento delle proprie attività. Essi permettono inoltre di ottenere informazioni dettagliate circa la destinazione delle transazioni registrate in contabilità. Anche in questo caso, la definizione di una relazione univoca tra ciascun ordine interno o commessa industriale e un'attività, l'aggregato dei servizi comuni o una funzione operativa condivisa consente un'attribuzione dei fatti aziendali più accurata rispetto a quella ottenibile attraverso il solo utilizzo della contabilità generale.

²⁹ Gli oggetti di attribuzione che contabilmente vengono definiti "centri di costo" nella definizione delle responsabilità economiche connesse al processo di controllo direzionale possono assumere anche altre denominazioni (come centro di spesa, centro di profitto, centro di investimento ecc.) a seconda degli obiettivi assegnati al responsabile del centro stesso.

³⁰ Gli oggetti di attribuzione "ordini interni" o "commesse industriali" vengono comunemente utilizzati dalle imprese manifatturiere, commerciali o di servizi per individuare contabilmente i fatti aziendali non solo per natura, come previsto dalla contabilità generale, ma anche per destinazione, vale a dire per individuare le finalità delle transazioni registrate in contabilità e per migliorarne il controllo gestionale.

³¹ A titolo di esempio, le procedure in base alle quali l'impresa è in grado di rilevare in maniera sistematica e puntuale le ore di manodopera dedicate dal personale delle varie strutture aziendali alle singole mansioni o ai servizi svolti.

Per gli esercenti soggetti alla separazione contabile semplificata, il TIUC riconosce che il minor sviluppo del loro sistema contabile potrebbe non consentire, in alcuni casi, di ottenere un'attribuzione diretta delle poste a livello di attività, aggregato dei servizi comuni e funzioni operative condivise, neppure mediante l'utilizzo della contabilità analitica e quindi di strumenti quali centri di costo e ordini interni. In tali circostanze, il TIUC consente di ricostruire la ripartizione dei valori tra attività, aggregato dei servizi comuni e funzioni operative condivise tramite **rilevazioni gestionali ed elaborazioni contabili ex post, fondate su criteri di significatività, attendibilità, ragionevolezza e verificabilità**.

Con riferimento agli strumenti di rilevazione a disposizione delle imprese per l'attribuzione diretta delle poste economiche alle attività e, in subordine, all'aggregato dei servizi comuni e alle funzioni operative condivise, il TIUC prevede una procedura di riferimento che definisce, nella sostanza, una gerarchia di utilizzo tra le fonti informative. Tali fonti, dunque, non possono essere considerate tra loro alternative, ma devono essere utilizzate secondo una sequenza prestabilita (i numeri e le lettere richiamano quelli indicati nella Figura 5):

- 1.a utilizzo della **contabilità generale** per l'allocazione diretta delle poste economiche e delle immobilizzazioni materiali ed immateriali alle diverse **attività**. Ciò è possibile qualora l'impresa sia in grado di individuare conti di contabilità generale riferibili in modo specifico ad una singola attività. Tale processo può essere agevolato integrando le informazioni di contabilità generale con quelle provenienti dai relativi sottosistemi, come il libro cespiti, che consente di identificare puntualmente l'appartenenza delle immobilizzazioni alle diverse strutture aziendali;
- 1.b per le poste non attribuibili alle attività secondo le modalità indicate al punto precedente, utilizzo della **contabilità analitica** - tramite centri di costo, ordini interni o commesse industriali - per attribuire in modo specifico alle **singole attività** le poste registrate genericamente nella contabilità generale oppure, in subordine, attraverso una specifica misurazione fisica del fattore produttivo utilizzato dalle singole attività;
- 1.c per le poste non attribuibili alle attività secondo le modalità dei punti precedenti, attribuzione delle poste registrate genericamente nella contabilità generale mediante una **specifica misurazione fisica** del fattore produttivo utilizzato dalle **singole attività**;
- 1.d per le poste non attribuibili alle attività con le modalità dei punti precedenti, attribuzione delle poste registrate genericamente nella contabilità generale attraverso **rilevazioni gestionali ed elaborazioni contabili ex post**, fondate su criteri di significatività, attendibilità, ragionevolezza e verificabilità, alle **singole attività**;
- 1.e per le poste non attribuibili alle attività con le modalità dei punti precedenti, attribuzione delle poste registrate genericamente nella contabilità generale attraverso la **prevalente attinenza della posta economica o dell'immobilizzazione** alle **singole attività**;
- 2.a per le poste non attribuibili alle attività con le modalità dei punti precedenti, utilizzo della **contabilità generale** per l'attribuzione diretta di poste patrimoniali ed economiche all'aggregato dei **servizi comuni**; ciò è possibile qualora l'impresa riesca ad individuare i conti di contabilità generale riferibili specificamente all'aggregato dei servizi comuni;
- 2.b per le poste non attribuibili alle attività e all'aggregato dei servizi comuni con le modalità dei punti precedenti, utilizzo della **contabilità analitica** che, tramite centri di costo, ordini interni o

commesse industriali, è in grado di attribuire in modo specifico le poste patrimoniali ed economiche, registrate genericamente nella contabilità generale, all'aggregato dei **servizi comuni**;

- 2.c per le poste non attribuibili alle attività e all'aggregato dei servizi comuni secondo le modalità dei punti precedenti, attribuzione delle poste patrimoniali ed economiche, registrate genericamente nella contabilità generale, attraverso una **specificata misurazione fisica** del fattore produttivo utilizzato dall'aggregato dei **servizi comuni**;
- 2.d per le poste non attribuibili alle attività e all'aggregato dei servizi comuni secondo le modalità indicate nei punti precedenti, attribuzione delle poste registrate in modo generico nella contabilità generale attraverso **rilevazioni gestionali ed elaborazioni contabili ex post**, basate su criteri di significatività, attendibilità, ragionevolezza e verificabilità, all'aggregato dei **servizi comuni**;
- 2.e per le poste non attribuibili alle attività e all'aggregato dei servizi comuni secondo le modalità indicate nei punti precedenti, attribuzione delle poste registrate in modo generico nella contabilità generale, sulla base della **prevalente attinenza della posta economica o dell'immobilizzazione** all'aggregato dei **servizi comuni**;
- 3.a per le poste non attribuibili alle attività e all'aggregato dei servizi comuni secondo le modalità indicate nei punti precedenti, utilizzo della **contabilità generale** per l'allocazione diretta di poste patrimoniali ed economiche alle **funzioni operative condivise**; ciò è possibile qualora l'impresa riesca ad individuare i conti di contabilità generale specifici di una singola funzione operativa condivisa;
- 3.b per le poste non attribuibili alle attività, all'aggregato dei servizi comuni e alle funzioni operative condivise secondo le modalità indicate nei punti precedenti, utilizzo della **contabilità analitica** che, tramite centri di costo, ordini interni o commesse industriali, consente di attribuire in modo specifico alle singole **funzioni operative condivise** le poste patrimoniali ed economiche registrate in modo generico nella contabilità generale;
- 3.c per le poste non attribuibili alle attività, all'aggregato dei servizi comuni e alle funzioni operative condivise secondo le modalità indicate nei punti precedenti, attribuzione delle poste patrimoniali ed economiche, registrate in modo generico nella contabilità generale, mediante una **specificata misurazione fisica** del fattore produttivo utilizzato dalle singole **funzioni operative condivise**;
- 3.d per le poste non attribuibili alle attività, all'aggregato dei servizi comuni e alle funzioni operative condivise secondo le modalità dei punti precedenti, attribuzione delle poste registrate in modo generico nella contabilità generale attraverso **rilevazioni gestionali ed elaborazioni contabili ex post**, basate su criteri di significatività, attendibilità, ragionevolezza e verificabilità, alle singole **funzioni operative condivise**;
- 3.e per le poste non attribuibili alle attività, all'aggregato dei servizi comuni e alle funzioni operative condivise secondo le modalità indicate nei punti precedenti, attribuzione delle poste registrate in modo generico nella contabilità generale sulla base della **prevalente attinenza della posta economica o dell'immobilizzazione** alle singole **funzioni operative condivise**.

Il risultato della fase di attribuzione diretta consiste nell'attribuzione all'aggregato dei servizi comuni e alle funzioni operative condivise esclusivamente delle poste residuali che l'impresa, seguendo i passaggi sopra descritti, non è riuscita ad attribuire direttamente alle attività. È il caso, ad esempio,

dei costi di funzionamento, i cosiddetti costi generali, delle strutture aziendali riconducibili ai servizi comuni o alle funzioni operative condivise, che non possono essere attribuiti alle attività in modo specifico alle singole attività.

A titolo di esempio, si consideri il caso della rilevazione di una fattura relativa ai costi di ritinteggratura degli uffici dove ha sede la direzione dell'attività di distribuzione. Tali costi potrebbero essere registrati in contabilità generale all'interno di un conto generico denominato "Servizi di manutenzione ordinaria", mentre in contabilità analitica vengono:

- associati ad un determinato centro di costo, ad esempio "Ufficio servizi immobiliari";
- rilevati su uno specifico ordine interno, ad esempio "Manutenzione ordinaria immobili dell'attività di distribuzione".

In tal caso, sulla base delle informazioni desumibili dalla contabilità generale non è possibile effettuare alcuna attribuzione diretta all'attività, mentre grazie agli ordini interni utilizzati dalla contabilità analitica, è possibile attribuire direttamente il costo all'attività di distribuzione³².

Si consideri ora il caso della rilevazione di una fattura relativa ai costi di ritinteggratura degli uffici dove ha sede l'Ufficio servizi immobiliari. Anche in questo caso, tali costi potrebbero essere registrati in contabilità generale in un conto generico denominato "Servizi di manutenzione ordinaria", mentre in contabilità analitica vengono:

- associati ad un determinato centro di costo, ad esempio "Ufficio servizi immobiliari";
- rilevati su uno specifico ordine interno, ad esempio "Manutenzione ordinaria immobili strutture centrali".

In tal caso, non risulta possibile l'attribuzione diretta ad una specifica attività né in base alle informazioni derivanti dalla contabilità generale né in base a quelle derivanti dalla contabilità analitica. Inoltre, le informazioni desumibili dalla contabilità generale non consentono neppure l'attribuzione diretta all'aggregato dei servizi comuni o ad una funzione operativa condivisa.

Sulla base dell'attribuzione per centri di costo ed ordini interni effettuata dalla contabilità analitica è invece possibile attribuire il costo all'aggregato dei servizi comuni. In assenza di una contabilità analitica in grado di rilevare tale tipologia di ordini interni, è comunque possibile pervenire ad un risultato analogo mediante elaborazioni contabili *ex post* effettuate a partire dal conto di contabilità generale "Servizi di manutenzione ordinaria", attraverso criteri di ripartizione basati su principi di significatività, attendibilità, ragionevolezza e verificabilità.

Le metodologie illustrate ai fini della separazione contabile costituiscono un'esemplificazione dei criteri più comunemente utilizzati nella prassi industriale. Strumenti alternativi, più o meno sofisticati, possono essere individuati per il raggiungimento del medesimo obiettivo, purché nel rispetto dei principi e delle finalità previsti dalla disciplina in materia di separazione contabile.

Al termine della prima fase della separazione contabile semplificata, descritta in questo paragrafo, si ottengono i valori economici direttamente attribuibili alle attività e – in via residuale – all'aggregato

³² Si noti che seguendo la sequenza prevista dal TIUC non ha rilievo ai fini della separazione contabile per attività il fatto che quei costi in contabilità analitica siano riferibili ad un centro di costo i cui costi sarebbero direttamente attribuibili all'aggregato dei servizi comuni (che comprende il servizio comune "Servizi immobiliari e facility management"). Infatti, se il costo transitasse per l'aggregato dei servizi comuni, anziché un'attribuzione diretta (da privilegiare secondo le disposizioni del TIUC) si avrebbe un'attribuzione indiretta conseguente alla ripartizione tra le diverse attività dei costi dell'aggregato dei servizi comuni.

dei servizi comuni e alle funzioni operative condivise. Sulla base di tali valori viene redatta la prima parte del conto economico semplificato. I medesimi principi devono essere applicati anche ai fini dell'attribuzione alle attività e – in via residuale – all'aggregato dei servizi comuni e alle funzioni operative condivise del valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali, necessaria per la redazione del prospetto riepilogativo delle relative movimentazioni.

Le fasi successive della separazione contabile per attività sono finalizzate ad attribuire alle singole attività tutte le ulteriori componenti economiche, incluse quelle non attribuibili direttamente. Ciò avviene mediante:

- le transazioni interne tra l'aggregato dei servizi comuni e le funzioni operative condivise;
- l'attribuzione alle attività dei costi dell'aggregato dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise, al netto delle componenti positive di reddito;
- le transazioni interne tra attività.

22.2 Le transazioni interne tra l'aggregato dei servizi comuni e le funzioni operative condivise

Le transazioni interne tra l'aggregato dei servizi comuni e le funzioni operative condivise del regime semplificato sono basate sui costi operativi diretti imputati alle funzioni operative condivise, al netto dei costi di acquisto e di trasporto dell'energia.

Si procede quindi come segue:

- a) si determina il totale dei costi dell'aggregato dei servizi comuni, al netto di eventuali componenti positive di reddito registrate nel valore della produzione aventi esclusivamente funzione rettificativa dei costi, quali incrementi di immobilizzazioni per lavori interni, variazioni delle rimanenze e dei lavori in corso, nonché altri ricavi e proventi aventi natura di rimborso;
- b) si determina il totale dei costi operativi diretti, al netto dei costi di acquisto e di trasporto dell'energia, imputati alle diverse attività e alle diverse funzioni operative condivise che ricevono i servizi comuni;
- c) il totale netto di cui al punto a) viene diviso per il totale netto di cui al punto b) ottenendo un coefficiente di attribuzione che riflette l'incidenza del costo dei servizi comuni rispetto ai costi diretti delle attività e delle funzioni operative condivise;
- d) moltiplicando il coefficiente di cui al punto c) per i costi operativi diretti, al netto dei costi di acquisto e di trasporto dell'energia, imputati a ciascuna funzione operativa condivisa, si ottiene il valore delle transazioni interne da attribuire alle singole funzioni operative condivise.

22.3 L'attribuzione alle attività dei costi (al netto delle componenti positive di reddito) dell'aggregato dei servizi comuni e delle eventuali funzioni operative condivise

La fase successiva di costruzione della separazione contabile semplificata prevede che le poste economiche attribuite in una prima fase all'aggregato dei servizi comuni e alle funzioni operative condivise, incrementate o diminuite dai valori derivanti dalle eventuali transazioni interne tra funzioni operative condivise, vengano attribuite integralmente alle attività utilizzando un criterio convenzionale indicato dal TIUC, che consiste:

- per l'aggregato dei servizi comuni nell'attribuzione in funzione dei costi operativi diretti delle attività, **al netto dei costi di acquisto e di trasporto dell'energia**;

- per le funzioni operative condivise nell'attribuzione in funzione dei costi operativi diretti delle attività che condividono la specifica funzione, **al netto dei costi di acquisto e di trasporto dell'energia**.

Poiché questa fase di costruzione della separazione contabile per attività è basata su allocazioni convenzionali e non su attribuzioni dirette, si ritiene fondamentale, per la significatività dei dati, che i valori da attribuire alle attività in questo modo siano effettivamente residuali.

I costi relativi all'aggregato dei servizi comuni e a ciascuna funzione operativa condivisa sono attribuiti alle attività:

- previa deduzione di eventuali componenti positive di reddito registrate nel valore della produzione che hanno funzione rettificativa dei costi, quali gli incrementi di immobilizzazioni per lavori interni, le variazioni delle rimanenze e dei lavori in corso e gli altri ricavi e proventi che abbiano natura di rimborso; in presenza di transazioni interne tra l'aggregato dei servizi comuni e le funzioni operative condivise, devono inoltre essere dedotti dai costi da attribuire i ricavi per vendite interne;
- dopo aver considerato le eventuali transazioni interne tra l'aggregato dei servizi comuni e le funzioni operative condivise.

A titolo di esempio, si consideri il caso di un'impresa che ha direttamente attribuito all'aggregato dei servizi comuni i costi operativi (personale, materiali, servizi, ammortamenti ecc.) relativi ai medesimi servizi comuni. Si ipotizzi che tra le voci del valore della produzione che hanno natura rettificativa siano inclusi rimborsi ricevuti dal personale per il pagamento della quota a proprio carico di alcuni servizi, quali, ad esempio, l'uso di autoveicoli aziendali. Qualora, nella fase precedente, siano state rilevate transazioni interne dall'aggregato dei servizi comuni verso le funzioni operative condivise, per evitare una duplicazione nell'attribuzione dei medesimi costi, tra le componenti positive di reddito registrate nel valore della produzione che hanno funzione rettificativa dei costi dovranno essere incluse anche le voci relative alle Vendite interne verso funzioni operative condivise.

L'importo della *Differenza tra valore e costi della produzione, successivamente alle transazioni interne riferite ai Servizi comuni*, viene quindi attribuito pro-quota alle diverse attività in funzione del **peso dei costi operativi diretti delle attività stesse, al netto dei costi di acquisto e di trasporto dell'energia**.

Non devono essere trattati come poste rettificative eventuali altri ricavi - diversi da quelli precedentemente indicati aventi funzione rettificativa dei costi - derivanti dalla vendita di beni o servizi a soggetti giuridici terzi. Infatti, al fine di evitare che la deduzione dai costi oggetto di ribaltamento dei ricavi conseguiti verso l'esterno dai servizi comuni e dalle funzioni operative condivise si possano realizzare sussidi incrociati tra attività, tali ricavi devono essere attribuiti, nella prima fase di allocazione, esclusivamente alle attività cui si riferiscono, con separata evidenza contabile, in quanto riconducibili alle attività diverse di cui al comma 4.2 del TIUC. Alle medesime attività dovrà naturalmente essere attribuita anche la quota dei costi relativi ai servizi comuni e delle funzioni operative condivise correlata a tali componenti positive di reddito.

A titolo di esempio, si consideri il caso di un'impresa che disponga di una struttura dedicata alla manutenzione, che abbia identificato una *Funzione operativa condivisa tecnica di telecontrollo, manutenzione e servizi tecnici*, in quanto tali attività sono di norma svolte a beneficio di diverse attività

del settore elettrico e del gas. Qualora l'impresa abbia ricevuto in appalto da enti locali la manutenzione di impianti di illuminazione pubblica, i corrispettivi derivanti da tale servizio non possono essere considerati, nell'ambito del valore della produzione della *Funzione operativa condivisa tecnica di telecontrollo, di manutenzione e servizi tecnici*, come poste rettificative dei costi. Tali importi devono invece essere rilevati come ricavi riferibili alle "attività diverse". Di conseguenza, in sede di attribuzione della *Differenza tra valore e costi della produzione, dopo le transazioni interne*, relativa alla *Funzione operativa condivisa tecnica di telecontrollo, di manutenzione e servizi tecnici*, una quota dovrà essere imputata anche alle "attività diverse".

22.4 Le transazioni interne tra attività

Per effetto del rinvio operato dalla lettera h) del comma 26.4, le transazioni tra attività del regime semplificato seguono le medesime regole del regime ordinario. Si rimanda, pertanto, a quanto illustrato nel paragrafo 17.4.

23 Gli schemi dei conti annuali separati

23.1 Conto economico semplificato ripartito per attività

Il Conto economico semplificato ripartito per attività è concepito in modo da evidenziare gli effetti delle diverse fasi attraverso le quali i valori economici vengono attribuiti alle attività.

Prima fase

Nella prima fase di separazione del conto economico in regime semplificato i costi e i ricavi, esclusi quelli che hanno natura finanziaria, fiscale o non operativa, vengono attribuiti (seguendo le modalità specificate al paragrafo 22.1) alle singole attività, all'aggregato dei servizi comuni e alle singole funzioni operative condivise individuate. Ciò avviene compilando le voci del conto economico relative al valore della produzione e quelle relative ai costi della produzione. Viene così determinata per ciascuna attività, per l'aggregato dei servizi comuni e per ciascuna funzione operativa condivisa, il valore della *Differenza fra valore e costi della produzione*.

Anche nel regime semplificato occorre tener conto che alla voce 6) *Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci* devono essere indicati i consumi determinati dalla somma:

- dei costi di acquisto;
- delle variazioni, positive o negative, delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci.

Di conseguenza, gli importi corrispondenti ai valori di bilancio relativi agli acquisti di cui alla voce 6) *Materie prime, sussidiarie, di consumo e merci* e alla voce 11) *Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci* devono essere riportati unicamente nel prospetto relativo ai *Valori non attribuibili*.

Nel regime semplificato è inoltre prevista l'indicazione del costo del personale senza distinzione tra le diverse componenti (salari e stipendi, oneri sociali, ecc.); pertanto deve essere compilata unicamente la voce 9) "Costo del personale". Le poste finanziarie, fiscali e non operative, invece, non devono essere ripartite, ma riportate integralmente tra i "valori non attribuibili".

Seconda fase

Nella seconda fase di separazione del conto economico in regime semplificato vengono rilevate le eventuali transazioni interne tra l'aggregato dei servizi comuni e le funzioni operative, secondo le modalità specificate al paragrafo 22.2, che devono essere riportate nelle apposite righe dei prospetti relative alle vendite interne di beni e servizi (poste dopo il valore della produzione) e quelle relative agli acquisti interni di beni e servizi (poste dopo i costi della produzione). Si determina così per l'aggregato dei servizi comuni e per ciascuna funzione operativa condivisa il valore della *Differenza fra valore e costi della produzione dopo transazioni interne*.

Terza fase

Nella terza fase di separazione del conto economico in regime semplificato vengono ribaltati sulle attività i costi relativi all'aggregato dei servizi comuni e a ciascuna funzione operativa condivisa.

Poiché i costi vanno ribaltati dopo aver dedotto le eventuali componenti positive di reddito registrate nel valore della produzione che hanno funzione rettificativa dei costi e aver considerato le eventuali transazioni interne tra funzioni operative condivise, il ribaltamento avviene a partire dal valore risultante dalla fase precedente come *Differenza fra valore e costi della produzione dopo transazioni interne per l'aggregato dei servizi comuni e ciascuna delle funzioni operative*. Come specificato nel paragrafo 22.3, tale importo viene attribuito pro-quota alle diverse attività in funzione del peso dei costi operativi diretti delle attività, al netto dei costi di acquisto e di trasporto dell'energia.

Quarta fase

Nella quarta fase di separazione del conto economico in regime semplificato vengono rilevate le eventuali transazioni interne tra attività, secondo le modalità specificate al paragrafo 17.4, che devono essere riportata nelle apposite righe dei prospetti relative alle vendite interne di beni e servizi (poste dopo il valore della produzione) e quelle relative agli acquisti interni di beni e servizi (poste dopo i costi della produzione). Si determina così per ciascuna attività, per l'aggregato dei servizi comuni e per ciascuna funzione operativa condivisa il valore della *Differenza fra valore e costi della produzione dopo transazioni interne*.

Il prospetto di conto economico previsto per il regime semplificato prevede la medesima struttura e dettaglio di voci previste dal codice civile.

23.2 Prospetto di movimentazione delle immobilizzazioni materiali e immateriali

Il comma 31.2 del TIUC, prevede che il prospetto in oggetto venga compilato dai soli esercenti le attività di natura infrastrutturale.

In particolare, il prospetto previsto dal comma 27.1 lettera b) per il regime semplificato, si compone di una serie di prospetti di dettaglio relativi alle immobilizzazioni materiali e immateriali relativi ad ognuna delle attività, delle funzioni operative condivise e all'aggregato dei servizi comuni, in cui le diverse categorie contabili (es. Terreni, Fabbricati, Impianti, ecc.) vengono articolate per riga. Tali categorie contabili sono quelle previste dal Codice civile.

Nelle diverse righe dei prospetti di dettaglio, per ogni categoria contabile e per ciascuna attività, funzione operativa condivisa e per l'aggregato dei servizi comuni, devono essere riportate le variazioni intervenute nell'esercizio, articolate in:

- Incrementi
- contributi a fondo perduto c/to impianti portati in deduzione (per competenza)
- contributi di allacciamento portati in deduzione (per competenza)
- oneri finanziari capitalizzati
- rivalutazioni (anche per allineamento a fair value in caso di utilizzo IAS/IFRS)
- svalutazioni (anche per allineamento a fair value in caso di utilizzo IAS/IFRS)
- ammortamenti
- dismissioni (costo storico beni dismessi)
- storno fondo Ammortamento per dismissione
- riclassifiche
- altro (specificare in nota di commento)

In merito ai prospetti relativi alla movimentazione delle immobilizzazioni si osserva che gli stessi contengono i valori relativi **alla sola movimentazione dell'anno** e quindi non devono riportare i saldi iniziali e finali delle singole categorie di cespiti del bilancio di esercizio.

Il saldo finale delle immobilizzazioni, che è dato dalla somma algebrica del saldo iniziale e la variazione netta, **deve coincidere con quello risultante nel bilancio d'esercizio**. In merito ai prospetti relativi alla movimentazione delle immobilizzazioni, la compilazione delle righe deve avvenire rispettando, in primo luogo e per quanto possibile, la natura delle poste oggetto di iscrizione e la classificazione utilizzata nel bilancio di esercizio dell'impresa. Qualora vi siano dubbi circa la classificazione di una posta nelle righe di questi prospetti, l'impresa sarà tenuta alla sua iscrizione nella riga che ritiene più simile per natura in base alla sua denominazione o, in alternativa, nella riga residua "Altri", fornendo in tutti i modi adeguata informativa nella nota di commento sulla classificazione adottata.

Nel sistema telematico di raccolta, le immobilizzazioni materiali e immateriali relative all'aggregato dei servizi comuni e alle funzioni operative condivise vengono attribuite alle attività sulla base dei medesimi driver che vengono usati, nei prospetti di conto economico, per l'attribuzione alle attività dei costi dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise.

Per quanto concerne gli esercenti del settore elettrico e gas, che, per finalità tariffarie, sono tenuti a comunicare i dati relativi al capitale investito nell'esercizio anche in occasione della **raccolta RAB**, a partire dalla raccolta 2025 tali soggetti saranno altresì tenuti a compilare la raccolta di Riconciliazione³³. Trattasi di una raccolta separata rispetto a quella oggetto del presente Manuale, successiva all'invio definitivo dei CAS e della raccolta RAB e finalizzata a riconciliare i dati di incremento delle immobilizzazioni e le riclassifiche di immobilizzazioni in corso e acconti (LIC) forniti nel prospetto della movimentazione delle immobilizzazioni dei CAS con i dati analoghi risultanti dalle raccolte RAB. In una prima fase, saranno tenute alla compilazione della raccolta dati di Riconciliazione le imprese, previamente registrate nell'Anagrafica operatori dell'Autorità, che applicano la regolazione ROSS-base ai sensi della deliberazione 497/2023/R/com. Si tratta, pertanto, delle imprese che svolgono le seguenti attività:

- trasmissione dell'energia elettrica;
- trasporto del gas naturale;
- distribuzione dell'energia elettrica sopra i 25.000 POD.

³³ Determina DINE n. 4/2025.

Per maggiori informazioni sulla raccolta di Riconciliazione si rinvia alla sezione dedicata presente sul sito istituzionale dell'Autorità (<https://www.arera.it/area-operatori/separazione-contabile-e-riconciliazione>) e al relativo Manuale³⁴.

	CAS				Causali di variazione				Ric.	RAB	Delta	
Immobilizzazioni	Riconciliazione CAS				Causali di variazione							
	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)				
	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)				
	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)				
LIC	Riconciliazione CAS				Causali di variazione							
	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)				
	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)				
	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)	Incremento CAS (RIC)				

Figura 6 - Struttura del prospetto di Riconciliazione tratto dal *Manuale d'uso del sistema telematico di unbundling contabile – Riconciliazione* (Versione 1.1 del 9 dicembre 2025)

Per gli operatori non rientranti tra i soggetti obbligati ad applicare la regolazione ROSS, la struttura del prospetto di Riconciliazione sopra presentata costituisce un'utile indicazione, non un obbligo. Per tali soggetti, infatti, la struttura del prospetto di Riconciliazione è a libera scelta.

23.3 I prospetti relativi alle grandezze tecnico-fisiche e monetarie

Il comma 27.1 lettera d) del TIUC prevede che, nell'ambito dei CAS e come parte integrante di questi, le imprese compilino i prospetti relativi alle grandezze fisiche che sono differenziati in base alle diverse attività del settore elettrico e del gas. Le grandezze fisiche richieste nei prospetti sono riviste annualmente coerentemente con le finalità regolatorie dell'Autorità pur sempre in un'ottica di semplificazione al fine di evitare duplicazioni con altre raccolte dati effettuate dall'Autorità.

Le grandezze fisiche da indicare nei prospetti, per singola attività svolta, sono quelle relative all'esercizio cui il bilancio oggetto di separazione si riferisce; **pertanto, tali grandezze dovranno essere coerenti con le poste contabili riportate nel bilancio e nei rispettivi CAS.** Nella rilevazione delle grandezze fisiche occorre prestare particolare attenzione all'indicazione delle stesse **secondo l'unità di misura prevista.**

Per alcune attività, in particolare per le attività di vendita finale di energia elettrica e di gas, il sistema telematico di raccolta prevede anche la compilazione, tra le grandezze fisiche, di alcuni dati relativi alle grandezze monetarie. Tali dati sono riferiti a grandezze economico-monetarie, quali il fatturato, l'IVA e le accise sulle vendite, gli interessi passivi sui factoring e devono essere coerenti con le poste contabili riportate nel bilancio e nei rispettivi CAS.

³⁴ Manuale d'uso del sistema telematico di unbundling contabile – Riconciliazione. Versione 1.1 del 9 dicembre 2025.

Si precisa che a partire dalla campagna 2019 è stato introdotto un controllo che obbliga gli esercenti a compilare tutte le grandezze richieste, anche indicando se il valore è pari a zero.

L'esercente è tenuto a fornire nella nota di commento ai CAS ogni informazione utile alla comprensione delle grandezze fisiche sottostanti i CAS.

23.4 La revisione contabile dei conti annuali separati in regime semplificato

Il comma 27.3 del TIUC prevede che, nel caso in cui il bilancio di esercizio dell'esercente sia sottoposto a revisione legale, i CAS semplificati siano sottoposti a revisione contabile. La revisione contabile deve essere effettuata dallo stesso soggetto cui è affidata la revisione legale del bilancio di esercizio. La relazione del revisore sui CAS semplificati attesta la corretta applicazione del TIUC ed esprime eventualmente, in caso di non corretta applicazione, un giudizio con rilievi rispetto a quanto stabilito nel titolo VIII del TIUC.

Ai fini della revisione contabile dei CAS per il regime semplificato, per effetto del rimando all'articolo 22 operato dal comma 27.4 del TIUC vale quanto previsto per il regime ordinario (si veda in proposito il paragrafo 20.8 del presente documento).

PARTE VI MODALITÀ DI TRASMISSIONE DEI CONTI ANNUALI SEPARATI E DELLE RICHIESTE DI CHIARIMENTI

24 Invio dei conti annuali separati

L'articolo 30 del TIUC illustra i termini e le modalità di invio all'Autorità dei CAS. In particolare, i commi dal 30.1 al 30.7 prevedono i seguenti termini di presentazione:

- per i CAS redatti secondo il regime ordinario, semplificato e semplificato del SII, 90 (novanta) giorni dalla data di approvazione del bilancio di esercizio; in tal senso, si deve fare riferimento alla data di approvazione da parte dell'assemblea dei soci;
- per i CAS redatti secondo il regime ordinario o semplificato e semplificato del SII, qualora non sia prevista l'approvazione del bilancio in relazione alla specifica natura sociale dell'impresa, entro 120 (centoventi) dalla data di chiusura dell'esercizio sociale;
- per i CAS redatti sulla base del bilancio consolidato entro 120 (centoventi) giorni dalla sua redazione; in tal senso, non essendo previsto un obbligo di approvazione del bilancio consolidato da parte della normativa primaria, si ritiene che il termine di 120 giorni debba farsi decorrere da una data, scelta dall'impresa, che segna la chiusura della fase di redazione del bilancio consolidato e che potrebbe coincidere, a titolo di esempio, con la data di presentazione all'organo amministrativo dell'impresa o all'assemblea dei soci.

Si ritiene che, in linea con quanto previsto dalla precedente normativa (TIU), i termini per la presentazione dei CAS da parte delle imprese di servizi, nel caso di applicazione del comma 20.1 lettera b) del TIUC, sia anch'esso di 120 (centoventi) giorni dalla sua approvazione.

Si precisa ulteriormente che i termini per l'invio dei CAS, previsti dal TIUC di 90 giorni, iniziano a decorrere dalla data di apertura della raccolta o dalla data di approvazione del bilancio se posteriore. Giova ricordare che i termini di approvazione ordinaria del bilancio, previsti dalla legge, sono di 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale, pertanto, nel caso in cui questi termini non vengano rispettati, in ogni caso i termini per l'invio dei CAS decorrono dall'ultima data possibile ai sensi di legge per l'approvazione di bilancio. Si fornisce il seguente caso a titolo di esempio:

Si consideri il caso dell'impresa Alfa, il cui esercizio sociale decorre dal 1° luglio 2025 al 30 giugno 2026. L'impresa è tenuta all'invio dei CAS in quanto esercente attività di distribuzione di energia elettrica con più di 1000 POD. I termini ordinari per l'approvazione del bilancio sono pari a 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio; pertanto, il bilancio deve essere approvato entro il 28 ottobre 2026. La data di apertura della raccolta è il 14 maggio 2026. Nel caso in esame, l'impresa approva il bilancio il 20 ottobre 2026, successivamente alla data di apertura di raccolta dati; quindi, i 90 giorni per l'invio dei CAS all'Autorità, decorrono dalla data di approvazione del bilancio.

Qualora Alfa approvi il bilancio in una data successiva al 28 ottobre 2026 (data ultima per l'approvazione del bilancio nei termini ordinari), la decorrenza dei 90 giorni per l'invio dei CAS rimane comunque il 28 ottobre 2026. In questo caso il termine finale per la trasmissione sarebbe il 27 gennaio 2027.

I CAS devono essere inviati completi di tutti i prospetti, della nota di commento e della relazione del revisore ovvero della dichiarazione sostitutiva del legale rappresentante qualora l'impresa non sia soggetta alla revisione legale dei conti. Inoltre, i CAS devono essere inviati completi della documentazione di supporto richiesta, costituita dal bilancio di esercizio o consolidato (in caso di imprese soggette alla redazione del bilancio consolidato separato) e, per i gestori del SII, la documentazione di supporto relativa all'acquisizione dei beni di terzi in concessione e al relativo canone e/o mutuo contratto (comma 30.2 del TIUC) nonché, in caso di gestori grossisti del SII, l'autorizzazione a compilare i CAS secondo il regime semplificato anziché ordinario (comma 30.6 del TIUC).

L'unica modalità ammissibile per l'invio dei CAS è tramite l'apposito sistema di raccolta telematico che è accessibile a tutte le imprese registrate nell'Anagrafica operatori dell'Autorità (comma 30.9 del TIUC). ***Non è possibile l'invio cartaceo dei CAS che pertanto non costituisce assolvimento degli obblighi di invio degli stessi ai sensi del TIUC.***

La raccolta dei CAS, in modalità telematica, avviene tramite edizioni annuali riferite ciascuna ad uno specifico anno solare (es. raccolta 2018, raccolta 2019, ecc.). Previo comunicato, disponibile nella pagina *unbundling* contabile del sito internet dell'Autorità, viene data notizia dell'apertura della raccolta e viene specificato a quali bilanci si deve fare riferimento; a titolo di esempio, la raccolta 2019, si riferirà ai CAS del bilancio redatto per l'esercizio 2019, cioè ai bilanci relativi agli esercizi sociali che si aprono dal 1° gennaio 2019 al 31 dicembre 2019. Nel comunicato viene data notizia della data esatta di apertura della raccolta; pertanto, i termini di presentazione dei CAS devono ritenersi in tutti i modi sospesi finché la raccolta ***non è stata aperta e per i giorni in cui eventualmente la raccolta viene sospesa a causa di motivi tecnici per i quali viene data apposita comunicazione.***

Per ogni raccolta, gli Uffici dell'Autorità provvedono, inoltre, a pubblicare, sempre nella pagina relativa alla separazione contabile del sito internet dell'Autorità, i prospetti esemplificativi in formato Excel degli schemi dei CAS relativi alla medesima raccolta. Trattasi di ***prospetti esemplificativi in Excel, che non devono essere compilati o inviati all'Autorità, e che vengono pubblicati*** (comma 30.8 del TIUC) entro il 30 novembre dell'anno precedente alla raccolta, per dare informazione alle imprese di quali sono le voci dei prospetti dei CAS che l'Autorità intende richiedere per l'esercizio che si dovrà aprire. La pubblicazione dei suddetti prospetti avviene, quindi, prima dell'apertura dell'esercizio sociale proprio per dare possibilità alle imprese di effettuare le scritture contabili, *ex-ante* cioè dall'inizio dell'esercizio, necessarie alla compilazione dei CAS.

Relativamente alle sole ***imprese operanti nel settore elettrico e del gas*** e che non siano contemporaneamente gestori del SII, il comma 30.11 del TIUC chiarisce che, nel caso in cui, con riferimento ad una determinata edizione della raccolta (es. 2014), si siano redatti più bilanci infrannuali (a causa, ad esempio, di operazioni straordinarie) l'impresa sarà tenuta a predisporre e ***inviare i CAS riferiti ad un solo bilancio*** tra quelli redatti, scelto a discrezione dell'impresa in quanto ritenuto più rappresentativo delle operazioni compiute nei settori dell'energia elettrica o del gas in quel determinato esercizio. Con riferimento ai gestori del SII, si rinvia a quanto specificato nel successivo paragrafo 32.

Prima dell'accesso al sistema di raccolta telematico, le imprese accedono ad una ***dichiarazione preliminare*** (comma 30.13 del TIUC) nella quale sono tenute a riportare una serie di informazioni relative agli obblighi di separazione contabile. A titolo di esempio, le date di apertura e chiusura dell'esercizio sociale cui il bilancio è riferito, i principi contabili utilizzati nella redazione del bilancio,

ecc. Nella dichiarazione, inoltre, l'impresa iscritta nell'Anagrafica operatori dell'Autorità, sarà, soprattutto, tenuta ad indicare se rientra o meno nei casi di esenzione dall'invio dei CAS previsti dal TIUC. **La compilazione della dichiarazione preliminare è, pertanto, obbligatoria, per tutte le imprese iscritte nell'Anagrafica operatori dell'Autorità e che svolgano almeno una delle attività di cui al comma 4.1 del TIUC, anche per quelle esentate dagli obblighi di invio dei CAS.** La mancata compilazione della dichiarazione preliminare costituisce una violazione degli obblighi di comunicazione previsti dal TIUC e, come previsto dal comma 30.15 del TIUC, determina l'applicazione delle misure cautelative di sospensione del riconoscimento all'impresa inadempiente di eventuali contributi a questa dovuti dalla CSEA.

Sempre in relazione alla dichiarazione preliminare, rileva la disposizione di cui al comma 30.14 del TIUC che prevede che gli esercenti tenuti alla redazione dei CAS riferiti al bilancio consolidato indichino la modalità di assolvimento dell'obbligo previsto dall'articolo 20 del TIUC e, nel caso di scelta dell'opzione prevista dal comma 20.2 del TIUC, indichino l'elenco delle imprese rientranti nel perimetro di consolidamento che provvederanno all'invio dei CAS riferiti al proprio bilancio di esercizio.

Come detto, le imprese iscritte all'Anagrafica operatori dell'Autorità che non inviano la dichiarazione preliminare o le imprese tenute alla predisposizione e all'invio dei CAS ai sensi del TIUC che non adempiono a tale obbligo, incorrono **nelle misure cautelative previste dall'articolo 30.15.** Gli Uffici dell'Autorità comunicano periodicamente alla CSEA per il settore elettrico l'elenco delle imprese inadempienti ai citati obblighi; su questa base, CSEA opera la sospensione dell'erogazione dei contributi a carico del sistema a favore di queste imprese. Qualora un'impresa che risulti inadempiente, provveda a risolvere l'inadempienza, inviando la dichiarazione preliminare o i CAS cui è tenuta, **questa non deve informare dell'avvenuto adempimento** né gli Uffici dell'Autorità né la CSEA per il settore elettrico, in quanto la procedura di sblocco delle erogazioni viene gestita in maniera automatica e viene completata in genere entro 60 (sessanta) giorni.

25 Esenzioni dall'invio dei conti annuali separati per le imprese operanti nei settori dell'energia elettrica e gas

Fermi restando gli obblighi di separazione contabile vigenti per tutte le imprese operanti nel settore dell'energia elettrica o del gas che come detto precedentemente, discendono dalla normativa primaria e dal regime contabile di separazione, previsto dal TIUC, applicabile alle diverse tipologie di imprese, l'articolo 31 del TIUC stabilisce l'esenzione dalla predisposizione e dall'invio dei CAS per una serie di casi declinati specificamente dal comma 31.1 e riguardanti esclusivamente gli esercenti del settore elettrico e gas. Tali imprese devono, pertanto, semplicemente ritenersi obbligate ad adottare sistemi di contabilità che permettano una rilevazione dei fatti e delle operazioni in maniera separata come previsto dal TIUC (in base al regime contabile ordinario o semplificato a loro applicabile) e quindi sono solo potenzialmente obbligate alla predisposizione ed all'invio dei CAS. Tale invio, infatti, deve avvenire, ai sensi del comma 31.3 del TIUC, solo quando e se l'Autorità, nell'ambito delle sue funzioni di regolazione, provvede a richiederlo. La richiesta di predisposizione ed invio dei CAS per le citate imprese è effettuata dall'Autorità previa comunicazione all'impresa nell'ambito di una specifica raccolta dati o di uno specifico procedimento amministrativo.

Gli esercenti la produzione elettrica sono esentati dalla predisposizione e dall'invio dei CAS in tutti i casi in cui effettuino la suddetta produzione **senza utilizzare impianti essenziali o rilevanti**, definiti

tali da Terna nel Codice di Trasmissione. In tal senso, si precisa che periodicamente Terna provvede a pubblicare l'elenco degli impianti essenziali mentre definisce nel Codice di Trasmissione come impianti rilevanti gli impianti di potenza superiore a 10MVA. Pertanto, le imprese che non dispongono di alcun impianto essenziale o rilevante rientrano nell'esenzione prevista dal TIUC; a tal fine, non rileva né la somma della potenza degli impianti che devono essere considerati singolarmente ai fini della classificazione come impianti essenziali o rilevanti, né l'appartenenza dell'impresa ad un gruppo societario che potrebbe, invece, disporre di tali impianti, in quanto si considera l'impresa a se stante, né rileva la proprietà degli impianti, in quanto la produzione elettrica potrebbe essere effettuata anche tramite impianti di terzi.

In aggiunta a questo, le imprese esonerate dall'iscrizione all'Anagrafica operatori - ai sensi della deliberazione dell'Autorità 25 ottobre 2012 443/2012/A (produttori elettrici che gestiscono impianti di potenza complessiva inferiore ai 100 kW) e dell'articolo 4, comma 2, del TIAO, allegato A alla deliberazione 15 marzo 2022 102/2022/R/com - non sono tenute né alla compilazione della dichiarazione preliminare né ad inviare i CAS, purché siano già registrati presso Terna sul sistema GAUDÌ.

Inoltre, nel prevedere i limiti dimensionali per l'esenzione, il comma 31.1 del TIUC fa riferimento per le attività di distribuzione e misura dell'energia elettrica e di distribuzione e misura del gas naturale, al numero dei punti di prelievo o riconsegna alla fine dell'esercizio precedente; tale numero deve essere riferito **all'ultimo giorno dell'esercizio precedente** a quello cui si riferisce la raccolta dei CAS. In merito alla quantificazione del numero dei punti di prelievo o di riconsegna, inoltre, non si deve fare alcuna distinzione, nel caso ad esempio delle società cooperative, tra i punti riferibili ai clienti soci o non soci dell'impresa.

La lettera m) del comma 31.1 del TIUC prevede l'esenzione per le imprese italiane che operino **estero su estero**; in tal senso, si considerano come attività estero su estero le attività svolte all'estero sia da strutture italiane che da strutture situate all'estero appartenenti ad imprese nazionali e che operano, ad esempio, per i clienti esteri.

Sempre in tema di esenzione, rileva quanto riportato alla lettera n) del comma 31.1 del TIUC che prevede l'esenzione per le imprese operanti nel settore dell'energia elettrica o del gas che, nell'esercizio di riferimento, **non abbiano conseguito ricavi operativi**. La disposizione deve intendersi nel senso che l'esenzione vale per quel determinato esercizio sociale (ma potrebbe non valere più nell'esercizio successivo) nel quale l'impresa non ha conseguito ricavi operativi in nessuna delle attività del settore elettrico o del gas individuate al comma 4.1 del TIUC. Per ricavi operativi devono intendersi i ricavi derivanti dalle operazioni ordinarie condotte dall'impresa nelle suddette attività e classificabili tipicamente tra i ricavi delle vendite e delle prestazioni del bilancio redatto secondo i principi contabili nazionali.

Il comma 31.2 del TIUC esenta sempre le imprese operanti in una serie di attività del settore elettrico e del gas (le attività non infrastrutturali oltre all'attività di distribuzione, misura e vendita di altri gas a mezzo rete) dalla compilazione dei prospetti relativi alla movimentazione delle immobilizzazioni.

Nell'ipotesi in cui i CAS fossero specificamente richiesti dall'Autorità ad un'impresa soggetta ad esenzione dall'invio ai sensi dell'articolo 31 del TIUC, gli stessi CAS, ai sensi del comma 14.4 e 27.3 del TIUC, dovranno essere inviati all'Autorità solo dopo essere stati sottoposti a revisione contabile³⁵.

³⁵ Nel caso in cui il bilancio di esercizio non sia sottoposto a revisione legale, si applicano le norme di cui al comma 27.5 del TIUC.

In tal caso, qualora i CAS fossero richiesti negli anni successivi all'esercizio di competenza cui si riferiscono e nel frattempo il soggetto responsabile della revisione legale del bilancio di esercizio sia cambiato oppure non risultasse disponibile per cause di forza maggiore non imputabili all'impresa, *la revisione contabile dei CAS potrà essere affidata dall'impresa anche ad un soggetto diverso da quello che ha effettuato la revisione legale del bilancio di esercizio cui i CAS si riferiscono* ovvero al soggetto in quel momento responsabile della revisione legale del bilancio di esercizio.

Le imprese esentate dalla predisposizione e dall'invio dei CAS, come sopra anticipato, devono semplicemente ritenersi obbligate ad adottare sistemi di contabilità che permettano una rilevazione dei fatti e delle operazioni in maniera separata come previsto dal TIUC (in base al regime contabile ordinario o semplificato a loro applicabile) e quindi sono solo potenzialmente obbligate alla predisposizione ed all'invio dei CAS. Tale invio, infatti, deve avvenire solo quando e se l'Autorità, nell'ambito delle sue funzioni di regolazione, provvede a richiederlo. La richiesta di predisposizione ed invio dei CAS per le citate imprese è effettuata dall'Autorità previa comunicazione all'impresa nell'ambito di una specifica raccolta dati o di uno specifico procedimento amministrativo³⁶.

In tema di esenzione dagli obblighi di separazione contabile (e non quindi di semplice predisposizione ed invio dei CAS) rileva la disposizione contenuta nell'articolo 10 del TIUC per i soggetti che sono *meri proprietari di asset* necessari o funzionali allo svolgimento di una o più delle attività del settore dell'energia elettrica o del gas; tali soggetti *sono esentati da qualsiasi obbligo di separazione contabile*. Questi soggetti, infatti, non possono essere consideranti esercenti nel settore dell'energia elettrica o del gas e sono tipicamente soggetti proprietari di reti di distribuzione di energia elettrica o di gas (es. Comuni) utilizzate da altri soggetti giuridici per lo svolgimento delle relative attività (es. imprese concessionarie) oppure società di leasing che sono proprietarie di impianti di produzione utilizzati da altre imprese per la generazione di energia elettrica.

Si precisa, infine, che sono sempre esentate da qualsiasi obbligo di separazione contabile e quindi di comunicazioni, in quanto non classificabili come imprese del settore elettrico o del gas, le imprese che svolgono *esclusivamente attività diverse* come definite dal comma 4.2 del TIUC. Rientrano tra le attività diverse, quindi non classificabili tra le attività del settore elettrico o del gas, le attività tipicamente svolte dalle *ESCO, a meno che queste non svolgano una o più delle attività di cui al comma 4.1 del TIUC*.

26 Riservatezza dei dati aziendali

Nell'articolo 2 del TIUC viene fatto riferimento al principio del rispetto della riservatezza dei dati aziendali; in tal senso, l'Autorità raccoglie e gestisce i dati di separazione contabile inviati dalle imprese nel rispetto di tale principio, data la sensibilità degli stessi, e ne assicura l'utilizzo esclusivamente per le proprie finalità regolatorie. In base al suddetto principio, l'Autorità non può autorizzare in alcun modo la diffusione dei dati di separazione contabile o la loro messa a disposizione senza il consenso dell'impresa che li ha inviati e non è ammissibile la richiesta di questi dati all'Autorità da parte di soggetti terzi, se non nei casi espressamente previsti dalla normativa. Tra queste casistiche rientra, ai sensi del comma 30.16 del TIUC, la messa a disposizione all'Istituto Nazionale di Statistica dei dati di separazione contabile in forma anonima, previa richiesta da parte dello stesso ai sensi

³⁶ Di norma avviato con apposita deliberazione.

della legge 31 dicembre 1996, n. 681. Infine, ai sensi del comma 30.17 del TIUC l'Autorità mette, altresì, a disposizione dell'Ente di governo dell'Ambito o di altro soggetto competente, ai fini della predisposizione tariffaria, i CAS dei gestori del SII relativi all'ATO di competenza.

27 Procedura per la rettifica dei CAS

Di seguito si riporta la procedura per la rettifica e il reinvio all'Autorità dei CAS già trasmessi in precedenza.

La rettifica dei CAS può essere richiesta tramite la procedura di sblocco descritta nel Manuale d'uso del sistema che si riporta di seguito per chiarezza e può riguardare CAS inviati in uno qualsiasi dei precedenti esercizi.

- 1) Occorre cliccare il tasto "Sblocco invio" disponibile nella pagina iniziale del sistema telematico di unbundling contabile;
- 2) Alla richiesta è necessario indicare una motivazione all'interno dello spazio predisposto;
- 3) Oltre alla richiesta di sblocco inoltrata attraverso il sistema è richiesta una dichiarazione a firma del legale rappresentante della Società, inviata all'Autorità all'indirizzo PEC protocollo@pec.arera.it all'attenzione della Direzione Infrastrutture Energia (DINE), nella quale riportare *le motivazioni della rettifica* nonché degli errori effettuati in sede di redazione dei CAS, alla luce delle disposizioni del TIUC;
- 4) Sulla base delle informazioni fornite, gli Uffici procedono a fare *le dovute valutazioni sulla richiesta di rettifica* nonché sull'entità di eventuali violazioni delle disposizioni del TIUC e ad accordare o meno lo sblocco dell'invio definitivo;
- 5) Una volta ottenuto lo sblocco dell'invio definitivo l'impresa dovrà seguire le stesse procedure indicate nel paragrafo 12.3 del Manuale d'uso del sistema per procedere ad un nuovo invio definitivo, allegando una nuova relazione di certificazione dei CAS che indichi, oltre a quanto già richiesto dal comma 22.1 del TIUC (Allegato A deliberazione 137/2016/R/com), *un giudizio sulle motivazioni* degli errori in sede di redazione della precedente versione inviata.

In relazione alle richieste di rettifica dei CAS, sono salvi i poteri di enforcement dell'Autorità in relazione a manifeste violazioni del TIUC.

28 Procedura per le richieste di chiarimento

Nel presente capitolo viene illustrata la procedura da seguire nel caso di richiesta di informazioni e chiarimenti nella predisposizione ed invio dei CAS.

In primo luogo, si precisa che tutte le informazioni necessarie per la corretta iscrizione *nell'Anagrafica operatori dell'Autorità*, ai sensi del Testo Integrato Anagrafica Operatori (TIAO), dell'impresa e delle attività svolte da questa nel settore elettrico e del gas, attività che, come detto in precedenza, sono rilevanti ai fini della corretta compilazione degli schemi contabili previsti dal sistema telematico di raccolta dei CAS, sono disponibili nell'apposita pagina del sito internet dell'Autorità:

<https://www.arera.it/area-operatori/anagrafica-operatori>

Nella pagina sono, altresì, riportati i riferimenti del servizio di **Contact center Infoanagrafica** cui le imprese possono rivolgersi per le necessarie richieste di **supporto e assistenza di tipo tecnico**, vale a dire:

per telefono al numero:



attivo dal lunedì al venerdì dalle 8.00 alle 20.00;

oppure a mezzo posta elettronica all'indirizzo:

infoanagrafica@arera.it

Per quanto riguarda, invece, le informazioni relative alla compilazione della **dichiarazione preliminare e all'uso del sistema telematico di raccolta dei CAS**, occorre fare riferimento alla documentazione disponibile nella pagina dedicata all'*unbundling* contabile del sito internet dell'Autorità:

<https://www.arera.it/area-operatori/separazione-contabile-e-riconciliazione>

Nella pagina è disponibile il **Manuale d'uso del sistema** che illustra tutti i passaggi da seguire per la compilazione della dichiarazione preliminare e per l'accesso e la navigazione all'interno del sistema telematico di raccolta dei CAS.

Infine, per quanto riguarda eventuali **richieste di chiarimento relative alla normativa di separazione contabile** (TIUC), è necessario in primo luogo fare riferimento alla documentazione pubblicata nella pagina dedicata all'*unbundling* contabile del sito internet dell'Autorità di cui sopra, **tra cui in primis il presente Manuale**. Per richieste di chiarimento che non trovano risposta nel Manuale o in altra documentazione disponibile nella suddetta pagina internet, occorre seguire la procedura descritta nella stessa pagina presentando la richiesta di chiarimento **tramite l'apposito modulo informatico disponibile nella pagina**.

Il modulo prevede **l'indicazione obbligatoria**, oltre che dei riferimenti dell'impresa richiedente il quesito, **di tutti i seguenti elementi**:

- indicazione del o dei settori di riferimento (elettrico, gas o idrico);
- articolo o articoli della normativa (TIUC o altra normativa) cui si fa riferimento nel quesito;
- riferimento documentale, **vale a dire il riferimento al paragrafo del Manuale** o ad altra documentazione relativa all'*unbundling* contabile necessaria ad inquadrare la problematica riportata nel quesito;
- la descrizione dell'oggetto della richiesta;
- descrizione della soluzione interpretativa che si intende adottare.

Gli Uffici dell'Autorità forniranno la risposta direttamente alle imprese che hanno inviato il quesito. Si precisa che le risposte ai quesiti di valenza generale saranno utilizzate, in forma anonima, per l'aggiornamento delle future versioni del Manuale.

Richieste di chiarimento o supporto che non seguono la procedura sopra descritta non potranno essere trattate.

PARTE VII APPENDICI ELETTRICO E GAS

Appendice A – Esempi di perimetrazione di attività e comparti settore elettrico e gas

Tabella 1 - Attività e comparti del settore del gas naturale

Gli esempi seguenti sono tratti dai contributi forniti da associazioni e imprese partecipanti al tavolo tecnico di lavoro sul Manuale, nonché dai CAS redatti ai sensi della precedente versione del TIUC (deliberazione 231/2014/R/com), tenuto conto delle modifiche al TIUC apportate con deliberazione 188/2025. Tali esempi devono essere interpretati alla luce delle successive evoluzioni della regolazione di settore e delle modifiche intervenute nello stesso TIUC.

Esempio 1 Trasporto del gas naturale – Esercizio e manutenzione della rete di trasporto nazionale	Descrizione La Rete nazionale, costituita da gasdotti di cui all'articolo 2 del Decreto Ministeriale 22 Dicembre 2000 e successivi aggiornamenti annuali, è l'insieme dei gasdotti e degli impianti dimensionati e verificati tenendo in considerazione i vincoli dati dalle importazioni/esportazioni, dalle principali produzioni nazionali e dagli stoccaggi, con la funzione di trasferire rilevanti quantità di gas da tali punti di immisione in rete fino alle macro-aree di consumo. Con lo stesso obiettivo ne fanno parte alcuni gasdotti interregionali, nonché condotte di minori dimensioni aventi la funzione di chiudere maglie di rete formate dalle condotte sopra citate. Le principali attività operative svolte riguardano: • conduzione impianti • progettazione e realizzazione nuovi impianti • estensioni impianti • riverse • manutenzione meccanica elettrica e strumentale degli impianti • sorveglianza aerea metanodotti • ispezioni con smart pig • controlli geologici • manutenzione aree verdi e tracciati metanodotti • rilievi cartografici • installazione e gestione protezione catodica • interventi di smantellamento impianti • sorveglianza metanodotti / impianti • gestione dispersioni Asset • Terreni e Fabbricati di proprietà strumentali • Metanodotti su rete nazionale • Impianti di riduzione su rete nazionale • Altri impianti e macchinari • Attrezzature industriali e commerciali • Gas di line pack • Impianti e metanodotti in costruzione • Contributi utenti Principali voci conto economico
---	--

Trasporto del gas naturale – Esercizio e manutenzione della rete di trasporto regionale	Ricavi: corrispettivi tariffari capacity rete nazionale in entrata e in uscita Costi diretti: gas per autoconsumi e perdite di rete, gas a copertura del gas non contabilizzato, costi esterni per: materiali, manutenzioni, servizi, prestazioni, locazioni e noleggi, ammortamenti, oneri passanti di interconnessione, imposta consumo, canoni concessione, altri costi di gestione. Ribaltamento prestazioni interne cedute dalle funzioni operative condivise per le attività sugli impianti e metanodotti della rete di trasporto nazionale. Descrizione La Rete regionale è costituita da gasdotti non compresi nell'elenco di cui all'articolo 2 del Decreto Ministeriale 22 dicembre 2000 e successivi aggiornamenti annuali, aventi la funzione principale di movimentare e distribuire il gas in ambiti territoriali delimitati, tipicamente su scala regionale. La Rete regionale comprende anche la rete di proprietà di Terzi o in concessione a Terzi esercita da Snam Rete Gas. Il comparto include le derivazioni (condotta derivata da un gasdotto realizzata per asservire nuovi bacini di utenza) e gli allacciamenti (condotta realizzata per trasportare gas ad un punto di riconsegna). Le principali attività operative svolte riguardano: • conduzione impianti • progettazione e realizzazione nuovi impianti • estensioni impianti • rivalse • manutenzione meccanica elettrica e strumentale degli impianti • sorveglianza aerea metanodotti • ispezioni con smart pig • controlli geologici • manutenzione aree verdi e tracciati metanodotti • rilievi cartografici • installazione e gestione protezione catodica • interventi di smantellamento impianti • sorveglianza metanodotti / impianti • gestione dispersioni Asset • Terreni e Fabbricati di proprietà strumentali • Metanodotti su rete regionale • Impianti di riduzione su rete regionale • Altri impianti e macchinari su rete regionale • Attrezzature industriali e commerciali • Gas di line pack • Impianti e metanodotti in costruzione • Contributi utenti Principali voci conto economico Ricavi: corrispettivi tariffari capacity rete regionale Costi diretti: gas per autoconsumi e perdite di rete, gas a copertura del gas non contabilizzato, costi esterni per: materiali, manutenzioni, servizi, prestazioni, locazioni e noleggi, ammortamenti, oneri passanti di interconnessione, imposta consumo, canoni concessione, altri costi di gestione.
---	---

Trasporto del gas naturale – Sviluppo infrastrutturale	Ribaltamento prestazioni interne cedute dalle funzioni operative condivise per le attività sugli impianti e metanodotti della rete di trasporto regionale. Descrizione Il comparto si riferisce alla pianificazione e programmazione degli interventi di espansione o di evoluzione delle infrastrutture informatiche a supporto della rete. Asset Gli asset del comparto riguardano prevalentemente attività immateriali quali software e asset strumentali, costi di ricerca e diritti di brevetto industriale. Principali voci conto economico Costi: essenzialmente ammortamenti e costi di sviluppo informatico.
Trasporto del gas naturale – Centrali di spinta	Descrizione Il comparto è dedicato all'esercizio impianti posti sulla Rete Nazionale Gasdotti e funzionale a innalzare la pressione del gas dal valore di "aspirazione" al valore di "mandata" di Centrale per assicurare il trasporto dello stesso nella Rete. Le attività svolte riguardano: • nuove costruzioni • progettazione e realizzazione nuove centrali • estensioni impianti di centrali • manutenzione meccanica elettrica e strumentale delle centrali • interventi di smantellamento impianti di centrali • conduzione centrali Asset • impianti di Centrale • unità di compressione • impianti di controllo e sicurezza • impianti di alimentazione, • impianti ausiliari • fabbricati La Centrale di compressione può anche essere denominata "Impianto di compressione". Principali voci conto economico Costi diretti: fuel gas, costi esterni per: materiali, manutenzioni, servizi, prestazioni, locazioni e noleggi, ammortamenti, imposta consumo, canoni concessione, altri costi di gestione. Ribaltamento prestazioni interne cedute dalle funzioni operative condivise per le attività sugli impianti di centrale.
Trasporto del gas naturale – Attività commerciali e di sviluppo e attività finalizzate alla costruzione dei bilanci energetici delle reti di trasporto	Descrizione Le attività svolte riguardano prevalentemente: • Bilanciamento gas • Gestione gas per vendita Principali voci conto economico Ricavi diretti: corrispettivi addizionali interrompibilità (CVI), componente tariffaria clienti disagiati (GST), componente tariffaria risparmio energetico (RET) e ricavi servizio bilanciamento.

Dispacciamento del gas naturale - Programmazione dello sviluppo funzionale della rete di trasporto	Costi: costi del servizio bilanciamento, prelievo gas per vendita, ammortamenti di attività immateriali (software). I ricavi comprendono la parte variabile delle tariffe di trasporto. Descrizione Per Dispacciamento (DLG 23.05.2000 n.164) si intende l'attività di gestione coordinata e continuativa di monitoraggio e bilanciamento dei flussi di gas naturale sulla base della programmazione stabilita ed in condizioni di efficienza e sicurezza diretta ad impartire disposizioni per l'utilizzazione e l'esercizio coordinato degli impianti di coltivazione, di stoccaggio, della rete di trasporto e di distribuzione e dei servizi accessori. Le attività svolte riguardano: • il presidio e lo sviluppo del know-how tecnico relativo al dispacciamento del gas e al bilanciamento fisico della rete • l'analisi e individuazione dei progetti d'investimento • lo sviluppo dei sistemi a supporto del dispacciamento • la definizione della struttura del sistema di telecontrollo Principali voci conto economico I ricavi e i costi (materiali e manutenzioni) del dispacciamento sono ripartiti al comparto in base agli FTE del Dispacciamento impiegati nel comparto stesso.
Dispacciamento del gas naturale - Gestione coordinata delle risorse per l'utilizzazione e l'esercizio coordinato degli impianti, ivi compresa la rete di trasporto, al fine di assicurare la sicurezza di funzionamento del sistema gas	Descrizione Le attività svolte riguardano: • Programmazione delle attività operative finalizzate all'esercizio del trasporto nel giorno gas sulla base delle relative periodicità • Verifica della capacità disponibile in relazione ai programmi di trasporto degli utenti • Presidio delle esigenze di disponibilità delle centrali di compressione e delle esigenze di gas di autoconsumo Principali voci conto economico I ricavi e i costi (materiali e manutenzioni) del dispacciamento sono ripartiti al comparto in base agli FTE del Dispacciamento impiegati nel comparto stesso.
Dispacciamento del gas naturale - Approvvigionamento delle risorse necessarie per il bilanciamento operativo del sistema	Descrizione Le attività svolte riguardano: • la definizione, nel giorno precedente il giorno gas, del piano di trasporto attraverso la verifica della fattibilità dei piani di trasporto rispetto ai programmi degli utenti e alla capacità effettivamente disponibile • l'esecuzione delle attività pianificate e l'applicazione del piano di trasporto nel giorno gas per l'ottimale bilanciamento fisico del sistema in relazione ai programmi richiesti dagli utenti Principali voci conto economico

Misura del gas naturale - installazione e manutenzione dei misuratori nei punti di consegna delle reti di trasporto e nei punti di riconsegna delle reti di trasporto corrispondenti alla fornitura ai clienti finali	I ricavi e i costi (materiali e manutenzioni) del dispacciamento sono ripartiti al comparto in base all'utilizzo delle risorse di personale equivalenti (FTE) del Dispacciamento impiegati nel comparto stesso. I costi includono, inoltre, gli oneri connessi al servizio di modulazione. Descrizione Le attività svolte riguardano: • Progettazione degli impianti di misura; • Attivazione e modifica degli impianti di misura; • Gestione e manutenzione degli impianti di misura di proprietà; • Visite periodiche di controllo a frequenza programmata presso gli impianti di riconsegna • Gestione laboratori per la misura del gas • Taratura delle strumentazioni e mantenimento degli accreditamenti Asset • Stazioni di misura del gas in entrata o in uscita dalla rete di gasdotti della società in corrispondenza delle interconnessioni con i gasdotti esteri (punti di importazione/esportazione) • sistemi di misura del gas combustibile installati presso le centrali di compressione della società • sistemi di misura delle quantità di gas consumato per il preriscaldamento del gas naturale, installati presso le cabine di riduzione della società. Principali voci conto economico Costi diretti: costi esterni per: materiali, manutenzioni, servizi, prestazioni, locazioni e noleggi, ammortamenti, altri costi di gestione. I ricavi e i costi diretti di misura sono ripartiti al comparto in base agli FTE di Misura impiegati nel comparto stesso I comparti misura ricevono inoltre il ribaltamento prestazioni interne tra attività cedute dalle funzioni operative condivise ai comparti previsti sugli asset di misura, prevalentemente trattasi di funzioni operative condivise dedicate all'attività Trasporto.
Misura del gas naturale - rilevazione e registrazione dei dati di misura nei punti di consegna delle reti di trasporto e nei punti di riconsegna delle reti di trasporto corrispondenti alla fornitura ai clienti finali	Descrizione Le attività svolte riguardano: • Acquisizione, elaborazione, verifica e validazione dei dati di misura • Produzione e trasmissione ai titolari degli impianti dei verbali di misura • Trasmissione dei dati di misura all'utente (per i pdr servizi) Asset • Software Principali voci conto economico Costi diretti: costi esterni per: materiali, manutenzioni, servizi, prestazioni, locazioni e noleggi, ammortamenti, altri costi di gestione. I ricavi e i costi diretti di misura sono ripartiti al comparto in base agli FTE di Misura impiegati nel comparto stesso

Misura del gas naturale – installazione e manutenzione dei misuratori nei punti di interconnessione tra reti	I comparti misura ricevono inoltre il ribaltamento prestazioni interne tra attività cedute dalle funzioni operative condivise ai comparti previsti sugli asset di misura, prevalentemente trattasi di funzioni operative condivise dedicate all'attività Trasporto. Descrizione Il comparto è dedicato all'esercizio delle stazioni di misura relative alle interconnessioni con altre reti nazionali e stoccaggi. Principali voci conto economico Costi diretti: costi esterni per: materiali, manutenzioni, servizi, prestazioni, locazioni e noleggi, ammortamenti, altri costi di gestione. I ricavi e i costi diretti di misura sono ripartiti al comparto in base agli FTE di Misura impiegati nel comparto stesso I comparti misura ricevono inoltre il ribaltamento prestazioni interne tra attività cedute dalle funzioni operative condivise ai comparti previsti sugli asset di misura, prevalentemente trattasi di funzioni operative condivise dedicate all'attività Trasporto.
Misura del gas naturale – installazione e manutenzione dei misuratori del potere calorifico e della qualità del gas, nonché rilevazione e registrazione dei relativi dati	Descrizione Le attività svolte riguardano: • diagnostica degli impianti per la misura della composizione del gas • Gestione laboratori per l'analisi del gas • Analisi relative alla qualità del gas • Taratura delle strumentazioni Asset • Impianti per la misura della composizione del gas • Attrezzature industriali e commerciali Principali voci conto economico Costi diretti: costi esterni per: materiali, manutenzioni, servizi, prestazioni, locazioni e noleggi, ammortamenti, altri costi di gestione. I ricavi e i costi diretti di misura sono ripartiti al comparto in base agli FTE di Misura impiegati nel comparto stesso I comparti misura ricevono inoltre il ribaltamento prestazioni interne tra attività cedute dalle funzioni operative condivise ai comparti previsti sugli asset di misura, prevalentemente trattasi di funzioni operative condivise dedicate all'attività Trasporto.
Stoccaggio del gas naturale – singoli giacimenti	Descrizione Per impianto di stoccaggio si intende l'impianto dedicato all'iniezione, all'erogazione e allo stoccaggio del gas naturale. Asset • Terreni e Fabbricati strumentali • Centrali di trattamento • Centrali di compressione • Pozzi • Condotte • Cushion gas • Altri impianti e macchinari • Attrezzature industriali e commerciali

Rigassificazione del gas naturale liquefatto – ricezione e stoccaggio del gas naturale liquefatto.	Descrizione Le attività svolte riguardano: • Esercizio scarico e adduzione GNL • Manutenzione scarico e adduzione GNL • Esercizio stoccaggio GNL • Manutenzione stoccaggio GNL L'attività di esercizio si può suddividere nelle seguenti 3 fasi: • Ricezione; • Pompaggio e rigassificazione • Fermata (in caso di prolungata fermata degli impianti per manutenzione, l'eccesso di gas di boil-off formatosi all'interno dei serbatoi di stoccaggio per assorbimento di calore dall'ambiente esterno viene inviato in automatico in atmosfera attraverso il vent, per motivi di sicurezza). Asset • Pontili di attracco • Linea trasferimento GNL • Zona Bracci di carico • Serbatoi di stoccaggio • Bacino di contenimento Principali voci conto economico Ricavi: ricavi tariffari da capacity / ricavi da allocazione di capacità tramite procedure concorsuali Costi diretti: ammortamento dei cespiti, costi di gestione (manutenzioni, locazioni, ecc.).
Rigassificazione del gas naturale liquefatto – sistemi ausiliari	Descrizione Le attività svolte riguardano: • Esercizio rigassificazione GNL • Manutenzione rigassificazione GNL Asset • Vaporizzatori • Boil-Off Gas • Impianti elettrici • Piping • Pompe • Compressori Principali voci conto economico Ricavi: ricavi tariffari da capacity/ricavi da allocazione di capacità tramite procedure concorsuali, da allocazione capacità di trasporto Costi diretti: ammortamento dei cespiti, acquisto capacità di trasporto, costi di gestione.
Rigassificazione del gas naturale liquefatto - attività di rigassificazione svolta dai depositi di Gnl di cui all'articolo 9 del decreto legislativo 257/2016	Descrizione Le attività svolte riguardano: • Attività di stoccaggio e rigassificazione svolta con depositi di Gnl di piccola taglia di cui all'articolo 9 del decreto legislativo 257/2016 • Manutenzione dei depositi di Gnl. Asset

Rigassificazione del gas naturale liquefatto – ricezione e stoccaggio del gas naturale liquefatto per i servizi di Small Scale LNG	Il comparto è dedicato prevalentemente all'esercizio del seguente cespite: depositi di Gnl di piccola taglia che hanno capacità di rigassificazione e sono allacciati fisicamente alla rete di trasporto e che rientrano nell'ambito normativo dell'articolo 9 del decreto legislativo 257/2016 Voci di conto economico Ricavi: ricavi tariffari da capacity / ricavi da allocazione di capacità tramite procedure concorsuali Costi: ammortamento dei cespiti, costi di gestione (prevalentemente manutenzioni). Descrizione A tale comparto è attribuita la quota parte di costi comuni sostenuti da un terminale di rigassificazione o da un'infrastruttura di stoccaggio di GNL riferibile allo svolgimento di servizi SSLNG ponderata attraverso il driver "capacità conferita effettiva" rilevata sistematicamente durante il corso dell'esercizio. Asset A tale comparto vanno attribuiti solo i costi d'investimento comuni tra l'attività di rigassificazione e i servizi di SSLNG, attribuibili a quest'ultimi sulla base dell'apposito <i>driver</i> rappresentativo della parte del terminale di rigassificazione utilizzata per erogare servizi di SSLNG. Voci di conto economico Costi: i costi d'esercizio come le manutenzioni o l'ammortamento dell'impianto vanno attribuiti a questo comparto utilizzando l'apposito <i>driver</i>. Ricavi: gettito o quota dei ricavi a copertura delle infrastrutture comuni: quota da <i>sharing</i> ricavi SSLNG (se servizi <i>small scale</i> offerti con capacità dedicata) o ricavi da allocazione ad asta (se servizi <i>small scale</i> offerti con capacità concorrente)
Rigassificazione del gas naturale liquefatto – valori multicomparto Misura del gas naturale (GNL) - installazione e manutenzione dei misuratori nei punti di consegna delle reti di trasporto e nei punti di riconsegna delle reti di trasporto corrispondenti alla fornitura ai clienti finali	Voci di conto economico Il comparto comprende i ricavi da componenti tariffarie della quota commodity (corrispettivo CVL e CVLP). Descrizione Le attività svolte riguardano: • Progettazione degli impianti di misura • Attivazione e modifica degli impianti di misura • Gestione e manutenzione degli impianti di misura di proprietà • Taratura delle strumentazioni e mantenimento degli accreditamenti Asset Il comparto è dedicato all'esercizio dei misuratori elettronici esistenti presso lo stabilimento.
Misura del gas naturale (GNL) - gestione dei dati di misura nei punti di consegna delle reti di trasporto e nei punti di riconsegna delle reti di trasporto corrispondenti alla fornitura ai clienti finali	Voci di conto economico Costi diretti: ammortamenti e costi di gestione Descrizione Le attività svolte riguardano l'acquisizione, elaborazione, verifica e validazione dei dati di misura Voci di conto economico Costi: servizi di lettura.

Misura del gas naturale (GNL) – installazione e manutenzione dei misuratori del potere calorifico e della qualità del gas, nonché rilevazione e registrazione dei relativi dati	Descrizione Il comparto è dedicato all'esercizio degli impianti per la misura della composizione del gas. Asset • Gascromatografi • Altre attrezzature Voci di conto economico I costi si riferiscono essenzialmente alla gestione di tali cespiti.
Distribuzione del gas naturale - impianti di distribuzione	Descrizione Il comparto è dedicato all'esercizio degli impianti di distribuzione, con esclusione delle derivazioni-allacciamenti e degli impianti di misura. Le attività svolte riguardano: • Sostituzione e rinnovo impianti • Estensione impianti • Installazione e gestione protezione catodica • estensione della rete esistente • realizzazione di nuove reti • acquisto di nuove reti • interventi di investimento su beni non di proprietà • Interventi di esercizio su impianti di distribuzione • Interventi di smantellamento impianti di distribuzione • Preparazione e trattamento del gas • Manutenzione ordinaria impianti di distribuzione • Sopralluogo tubazioni • Gestione ricerca dispersioni • Gestione condizionamento gas • Gestione odorizzante • Attività di gestione ambientale diverse dalle bonifiche su impianti dismessi (gasometri) • Misurazione e analisi fisico chimiche • Interruzione, sospensione, riattivazione non coperte da specifico corrispettivo (attività tecniche non richieste dal cliente finale) Asset • Terreni • Fabbricati strumentali • Stazioni di decompressione e compressione • Serbatoi • Condotte in alta pressione • Condotte in media bassa pressione • Teleallarmi e Telecontrolli • Attrezzature industriali e commerciali Principali voci conto economico Costi diretti: manutenzioni, costo lavoro (imputazioni dirette tramite time-sheet del personale della FOC tecnica impiegato nell'attività del comparto), ammortamenti, canoni per occupazione suolo pubblico temporanea, locazioni di immobilizzazioni, imposte locali, minusvalenze per decremento dei cespiti del comparto, gas di preriscaldamento, altri costi operativi.

Distribuzione del gas naturale - derivazioni e allacciamenti	Descrizione Le attività svolte riguardano: • Nuovi impianti di derivazione d'utenza • Sostituzione e rinnovo derivazioni e allacciamenti • Manutenzione prese colonne • Smantellamento prese colonne • Interventi di investimento su beni non di proprietà • Gestione ricerca dispersioni Asset • Impianti derivazione di utenza e allacciamenti Principali voci conto economico Ricavi: gli altri ricavi e proventi comprendono l'utilizzo dei risconti relativi ai contributi allacciamento ricevuti da soggetti privati. Costi diretti: manutenzioni, costo lavoro (imputazioni dirette tramite time-sheet del personale della FOC tecnica impiegato nell'attività del comparto), ammortamenti, locazioni di immobilizzazioni, imposte locali, minusvalenze per decremento dei cespiti del comparto, altri costi operativi.
Distribuzione del gas naturale - promozione del risparmio energetico	Descrizione Le attività svolte riguardano: • Promozione del risparmio energetico • Gestione Titoli di Efficienza Energetica Principali voci conto economico Il comparto comprende prevalentemente ricavi e costi relativi alla gestione dei TEE assegnati. Al fine di non "gonfiare" i costi e i ricavi per partite che sono sostanzialmente passanti per la società, si ritiene possibile esporre il margine positivo (ricavi netti) o negativo (costi netti) di tale gestione. Nella voce accantonamenti è altresì esposto l'eventuale margine negativo (costo netto) relativo della gestione dei TEE da assegnare nell'esercizio in chiusura.
Distribuzione del gas naturale - accertamento della sicurezza degli impianti	Descrizione Accertamento della sicurezza degli impianti Principali voci conto economico Costi diretti: costo lavoro, altri costi operativi.
Distribuzione del gas naturale - servizi onerosi ai clienti finali o utenti della rete	Descrizione Le attività svolte riguardano: • Modifica impianti richiesta da terzi dietro corrispettivo previsto dal Codice di Rete • Disattivazione, Sospensione, Riattivazione coperte da specifico corrispettivo (attività tecniche richieste e/o addebitate al cliente finale), inclusa la morosità Principali voci conto economico • Ricavi gestione da causali Codice di rete (es. cessazione servizio, disattivazione fornitura richiesta dal cliente finale, disattivazione per morosità, riattivazione servizio sospeso, taglio colonna/diramazione per morosità, voltura con appuntamento, ecc.)

Distribuzione del gas naturale - operazioni commerciali funzionali all'erogazione del servizio di distribuzione	Costi: prestazioni interne e costo lavoro connesso alla esecuzione delle suddette operazioni Descrizione Le attività svolte riguardano: • Gestione commerciale morosità • Gestione commerciale anagrafiche (contact center) • Elaborazione tariffe Principali voci conto economico Ricavi: quota fissa t1 (cot) della tariffa obbligatoria e le componenti di sistema variabili della tariffa obbligatoria (UG2). Costi diretti: prestazioni di servizi e costo lavoro.
Distribuzione del gas naturale - conduzione delle gare e gestione dei rapporti concessori	Descrizione Le attività svolte riguardano: • Gestione contratti di concessione per distribuzione gas • Canoni di concessione e altri canoni • Scouting e acquisizione di concessioni di distribuzione gas Principali voci conto economico Costi: canoni e ammortamenti delle quote capitalizzate di oneri iscritti tra le immobilizzazioni immateriali
Distribuzione del gas naturale – valori multicomparto	Principali voci conto economico Il comparto comprende i ricavi da componenti tariffarie del servizio di distribuzione diverse da quelle allocate direttamente ai comparti.
Misura del gas naturale - installazione e manutenzione dei misuratori nei punti di riconsegna delle reti di distribuzione	Descrizione Le attività svolte riguardano: • Attivazione del misuratore • interventi di investimento su beni non di proprietà • Sopralluoghi e verifiche (non di legge) relative ai misuratori presso i clienti • Installazione misuratori • Rinnovo e sostituzione dei misuratori • Rimozione dei misuratori Asset • Diritti di brevetto industriale • Attrezzature industriali e commerciali • Misuratori elettronici • Misuratori convenzionali Principali voci conto economico Ricavi: posa del contatore, attivazione della fornitura, sostituzione di contatore attivo, plusvalenze derivanti dalla cessione delle concessioni. Costi diretti: costo lavoro, ammortamenti dei misuratori, minusvalenze, acquisto materiali.
Misura del gas naturale - gestione dei dati di misura nei punti di riconsegna delle reti di distribuzione	Descrizione Le attività svolte riguardano: • Letture misuratori • Telelettura nei punti di riconsegna

Misura del gas naturale - installazione e manutenzione dei misuratori nei punti di interconnessione tra reti Misura del gas naturale – installazione e manutenzione dei misuratori del potere calorifico e della qualità del gas, nonché rilevazione e registrazione dei relativi dati Misura del gas naturale – interventi di natura commerciale sui misuratori Misura del gas naturale – verifica periodica <i>ex lege</i> dei dispositivi di conversione laddove presenti nei misuratori nei punti di riconsegna delle reti di distribuzione Distribuzione, misura e vendita di altri gas a mezzo di reti - distribuzione di altri gas a mezzo di reti canalizzate	• Rilevazione e registrazione dati nei punti di riconsegna • Verifiche periodiche Principali voci di conto economico Ricavi: rimborsi delle letture (comprese quelle di switch) e la telelettura, da Codice di Rete. Costi diretti: prestazioni esterne per le letture, costo lavoro, altri costi operativi. Descrizione Il comparto ha lo scopo di evidenziare l'esercizio delle stazioni di misura relative alle interconnessioni con altri distributori. Le attività svolte riguardano la verifica e manutenzione dei misuratori nei punti di interconnessione e la posa dei misuratori nei punti di interconnessione. Descrizione Le attività svolte riguardano la verifica dei dati di composizione del gas. Principali voci di conto economico Ricavi: ricavi da Codice di Rete per verifiche metrologiche richieste dai clienti. Costi diretti: costo lavoro, acquisto materiali, prestazioni di servizi. Descrizione Le attività svolte riguardano: • Installazione impianti di telelettura nei punti di interconnessione; • Lettura misuratori. Descrizione Le attività svolte riguardano le verifiche e le prove metrologiche disciplinate dalla normativa di riferimento. Principali voci di conto economico Il comparto comprende i ricavi da componenti tariffarie del servizio Descrizione Le attività svolte riguardano: • Manutenzione impianti • Nuovi impianti • Sostituzione e rinnovo impianti Asset • Fabbricati strumentali • Impianti di derivazione di utenza e allacciamenti • Stazioni di decompressione e compressione • Serbatoi • Condotte in media bassa pressione Teleallarmi e Telecontrolli Principali voci conto economico Ricavi: vettoriamiento GPL. Costi: manutenzioni, costo lavoro, ammortamenti degli impianti.
---	---

Distribuzione, misura e vendita di altri gas a mezzo di reti - misura di altri gas a mezzo di reti canalizzate	Descrizione Le attività svolte riguardano: • Attivazione del misuratore • Letture misuratori • Installazione misuratori • Rinnovo e sostituzione dei misuratori • Rimozione dei misuratori. Principali voci conto economico Ricavi: colloca del contatore, attivazione della fornitura, sostituzione del contatore attivo. Costi: costo lavoro, ammortamenti dei misuratori, costi delle letture.
Esempio 2 Distribuzione gas naturale - Impianti di distribuzione	Conto economico Il comparto in oggetto accoglie le poste economiche relative ai processi aziendali inerenti la gestione degli impianti distribuzione del gas, con particolare riferimento alle cabine Remi (ad eccezione del <i>piping</i> misura), gruppi di riduzione, rete in alta, media e bassa pressione, protezione catodica, impianti di teleallarme e di odorizzazione. Oltre alla gestione degli impianti di cui sopra il comparto include gli incrementi per lavori interni (es. personale interno, scarichi di magazzino, oneri accessori) e il totale degli ammortamenti relativi ai cespiti inseriti nel presente comparto dello stato patrimoniale. Inoltre, afferiscono al presente comparto i costi e ricavi relativi a: • Attività di gestione del magazzino riferito alla rete; • Gestione della qualità tecnica prevista dalla delibera 574/2013/R/gas; • Attività di gestione carri bombolai; • Personale a supporto e coordinamento della gestione degli impianti sopra menzionati; • Canoni di attraversamento e servitù, TOSAP e COSAP, IMU sulle cabine; • Consumi di energia elettrica e gas di preriscaldamento. Stato patrimoniale Il comparto accoglie i cespiti afferenti le cabine Remi (ad eccezione del <i>piping</i> misura), i gruppi di riduzione, la rete in alta, media e bassa pressione, la protezione catodica, gli impianti di teleallarme, le migliorie su beni di terzi riferiti alla tipologia degli impianti appena menzionate, i software o diritti di brevetto legati alla gestione della cartografia, tele sorveglianza e protezione catodica. Vengono iscritti in questo comparto i risconti per contributi in conto impianti
Distribuzione gas naturale - Impianti di derivazione e allacciamento	Conto economico Il comparto include le poste economiche relative ai processi aziendali inerenti la gestione degli impianti di derivazione utenza in MP/BP (allacciamenti interrati e aerei), gli ammortamenti, gli incrementi per lavori interni (personale interno, scarichi di magazzino, oneri accessori) riferiti agli allacciamenti e i ricavi derivanti dalla quota di competenza dei contributi ricevuti per gli allacci. Stato patrimoniale

Distribuzione gas naturale - Promozione del risparmio energetico	Il comparto accoglie i cespiti afferenti gli allacciamenti e i relativi contributi
Distribuzione gas naturale - Accertamento della sicurezza degli impianti	Conto economico Il comparto accoglie le poste economiche legate alle attività relative ai titoli di efficienza energetica come i costi per acquisto dei certificati sul mercato, i ricavi per il relativo contributo e l'accantonamento per l'eventuale margine negativo relativo alla gestione dei titoli di efficienza energetica. Stato patrimoniale Il comparto accoglie i cespiti legati alla gestione e promozione del risparmio energetico. Conto economico Il comparto accoglie le poste economiche legate alle attività svolte per ottemperare alla delibera 40/2014/R/gas e successive modifiche e integrazioni (prevalentemente prestazioni di terzi e personale) e i relativi corrispettivi ricevuti per l'accertamento della sicurezza sugli impianti.
Distribuzione gas naturale - Servizi onerosi ai clienti finali o utenti della rete	Conto economico Il comparto accoglie i costi e ricavi riferiti ai processi aziendali legati alla gestione dei servizi onerosi come le operazioni di disattivazione, ripristino e taglio colonna per morosità indipendentemente dal fatto che vengano coperte dall'utente finale o dalla CSEA e le operazioni di riattivazione e disattivazione senza posa del contatore e relativi diritti accessori per attivazione/disattivazione.
Distribuzione gas naturale - Operazioni commerciali funzionali all'erogazione del servizio di distribuzione e attività finalizzate alla costruzione dei bilanci energetici delle reti di distribuzione	Conto economico Il comparto accoglie le poste economiche legate alle operazioni commerciali funzionali all'erogazione del servizio di distribuzione, come: • l'attività svolte per la determinazione delle tariffe (es. personale, prestazioni di terzi); • l'attività svolte per la gestione della fatturazione, customer care (es. personale, costi per servizi). Oltre a quanto indicato sopra il comparto include gli incrementi per lavori interni (personale interno, scarichi di magazzino, oneri accessori) e il totale degli ammortamenti relativi ai cespiti inseriti nel presente comparto dello stato patrimoniale. Nel comparto sono riportati i ricavi tariffari del servizio di distribuzione del gas per la quota fissa T1 (cot) prevista dalla delibera 367/2014/R/GAS.
Distribuzione gas naturale - Conduzione delle gare e gestione dei rapporti concessori	Stato patrimoniale Il comparto accoglie il software e i diritti di brevetto riferiti agli applicativi in uso per la gestione del vettoramento. Conto economico Il comparto in oggetto accoglie le poste economiche relative ai processi aziendali riconducibili alla gestione dei rapporti concessori, delle gare e/o delle operazioni di M&A e dei canoni concessori. Inoltre, sono inclusi gli ammortamenti relativi ai cespiti inseriti nel presente comparto dello stato patrimoniale e i ricavi rettificativi dei costi sostenuti per canoni concessori.
	Stato patrimoniale

Misura del Gas Naturale - Installazione e manutenzione dei misuratori del potere calorifico e della qualità del gas, nonché rilevazione e registrazione dei relativi dati Misura del Gas Naturale - Gestione dei dati di misura nei punti nei punti di riconsegna delle reti di distribuzione Misura del Gas Naturale - Gestione dei dati di misura nei punti consegna e di riconsegna delle reti di trasporto, inclusi i punti di riconsegna corrispondenti alla fornitura ai clienti finali Misura del Gas Naturale - Gestione dei dati di misura nei punti di cui di interconnessione tra reti	Oltre alla gestione dei gruppi di misura nei punti di interconnessione il comparto include gli incrementi per lavori interni (personale interno, scarichi di magazzino, oneri accessori) e il totale degli ammortamenti relativi ai cespiti inseriti nel presente comparto dello stato patrimoniale. Stato patrimoniale Il comparto include i cespiti afferenti i gruppi di misura nei punti di interconnessione. Conto economico Il comparto accoglie, le voci derivanti l'attività di gestione e manutenzione dei gruppi di misura destinati alla misurazione della qualità del gas in termini di potere calorifico e di composizione chimica dello stesso. Oltre alla gestione dei gruppi di misura riportati sopra il comparto include gli incrementi per lavori interni (personale interno, scarichi di magazzino, oneri accessori) e il totale degli ammortamenti relativi ai cespiti inseriti nel presente comparto dello stato patrimoniale. Stato patrimoniale Il comparto include i cespiti afferenti i gruppi di misura destinati alla misurazione della qualità del gas in termini di potere calorifico e di composizione chimica dello stesso. Conto economico Il comparto include le voci economiche derivanti: • dalla lettura dei misuratori e dalla telelettura; • dalle operazioni di programmazione, gestione, coordinamento, monitoraggio, validazione, registrazione e archiviazione delle letture sui misuratori e dei dati teleletti sui punti di riconsegna delle reti di distribuzione; I ricavi riportati in questo comparto fanno riferimento alle componenti tariffarie a copertura dei costi operativi di raccolta, validazione e registrazione delle misure e dei costi centralizzati di telelettura/telegestione. Stato patrimoniale Il comparto accoglie gli investimenti sostenuti per gli applicativi software necessari per la telelettura dei gruppi di misura. Conto economico Il comparto include, le voci economiche derivanti dalla lettura dei misuratori e dalle teleletture, dalle operazioni di programmazione, gestione, coordinamento, monitoraggio, validazione, registrazione e archiviazione delle letture sui misuratori e dei dati teleletti sui punti di riconsegna corrispondenti alla fornitura ai clienti finali. Conto economico Il comparto include, se mappate in maniera specifica, le voci economiche derivanti dalla lettura dei misuratori e dalle teleletture, dalle operazioni di programmazione, gestione, coordinamento, monitoraggio, validazione, registrazione e archiviazione delle letture sui misuratori e dei dati teleletti sui punti di riconsegna interconnessione tra reti.
---	---

Misura del Gas Naturale - Interventi di natura commerciale sui misuratori	Conto economico Il comparto include le voci economiche derivanti dalle verifiche periodiche previste per i dispositivi di conversione dopo la messa in servizio disciplinate dalla normativa di riferimento.
Misura del Gas Naturale - Verifica periodica <i>ex lege</i> dei dispositivi di conversione laddove presenti nei misuratori nei punti di riconsegna delle reti di distribuzione	Conto economico Il comparto include le voci economiche derivanti dalle verifiche periodiche previste per i dispositivi di conversione dopo la messa in servizio disciplinate dalla normativa di riferimento.
Misura del Gas Naturale - Valori multicomparto	Conto economico Nel comparto sono attribuite le poste economiche relative ai ricavi, con particolare riferimento ai ricavi tariffari del servizio di distribuzione del gas in relazione alla quota fissa, alla perequazione e ai conguagli tariffari di esercizi precedenti riferibili all'attività di misura del gas naturale ad eccezione delle componenti già allocate.
Distribuzione di altri gas a mezzo di reti canalizzate	Conto economico Tale comparto accoglie tutte le attività legate alla distribuzione di altri gas a mezzo di reti canalizzate (es. GPL). Stato patrimoniale Il comparto accoglie i cespiti afferenti la rete, le stazioni di stoccaggio GPL o altri gas diversi dal gas naturale, gli allacci e la protezione catodica.
Misura di altri gas a mezzo di reti canalizzate	Conto economico Tale comparto accoglie tutte le attività legate alla misura di altri gas a mezzo di reti canalizzate (es. GPL). Stato patrimoniale Il comparto include i cespiti afferenti i gruppi di misura destinati alla misurazione di altri gas a mezzo reti canalizzate.
Vendita di altri gas a mezzo di reti canalizzate	Conto economico Tale comparto accoglie tutte le attività legate alla vendita di altri gas a mezzo di reti canalizzate (es. GPL). Stato patrimoniale Il comparto include i cespiti afferenti il software utilizzato per le attività di vendita.

Tabella 3 - Attività del settore dell'energia elettrica

Trasmissione dell'energia elettrica - esercizio delle singole porzioni della RTN	Comprende i costi relativi alle seguenti attività di esercizio su linee e stazioni: • Controlli impianti • Presidio su impianti • Pronto intervento • Messa in sicurezza • Altre attività di esercizio impianti • Attività di supporto all'esercizio impianti Principali voci di conto economico: costi per il personale, per prestazioni e spese generali tra i quali appalti, noleggi e facility, costi di assicurazione, imposte, canoni ed altri costi di gestione.
Trasmissione dell'energia elettrica - manutenzione ordinaria e straordinaria delle infrastrutture	Comprende i costi relativi alle seguenti attività di manutenzione su linee e stazioni: • Manutenzione su Condizione • Manutenzione su Guasto • Manutenzione Periodica • Demolizioni • Altre attività di manutenzione impianti • Attività di supporto alla manutenzione impianti Principali voci di conto economico: costi per il personale, per prestazioni e spese generali tra i quali appalti, costi per materiali ed altri costi di gestione.
Trasmissione dell'energia elettrica – sviluppo infrastrutturale	Comprende i costi relativi alle attività di ingegneria (progettazione, valutazioni di impatto ambientale e supporto per la fase autorizzativa). Principali voci di conto economico: costi per il personale, per prestazioni e spese generali, costi di ricerca e sviluppo ed altri costi di gestione.
Trasmissione dell'energia elettrica - operazioni di conduzione, manutenzione e sviluppo di porzioni di RTN svolte dai proprietari di porzioni di RTN sulla base della convenzione stipulata con Terna, non facenti parte del gruppo societario di questa. Trasmissione dell'energia elettrica - realizzazione di impianti di accumulo per applicazioni in energia di cui al piano di sviluppo che siano ammessi al riconoscimento tariffario sulla base di specifici provvedimenti dell'Autorità.	Tale comparto non è valorizzabile da Terna ma dagli altri Titolari di porzioni di RTN Descrizione Comprende i costi sostenuti per l'attività di indirizzo, coordinamento e gestione con riferimento ai sistemi di accumulo Energy intensive. Principali voci di conto economico Costi per il personale, per prestazioni e spese generali ed altri costi di gestione.
Trasmissione dell'energia elettrica - realizzazione delle infrastrutture relative al piano di difesa e di impianti di accumulo per applicazioni in potenza ammesse al riconoscimento tariffario dall'Autorità.	Descrizione Comprende i costi relativi al Piano di Difesa funzionale alla Trasmissione e costi sostenuti per l'attività di indirizzo, coordinamento e gestione con riferimento ai sistemi di accumulo Power intensive. Principali voci di conto economico Costi per il personale, per prestazioni e spese generali ed altri costi di gestione.

Trasmissione dell'energia elettrica - Piano di difesa	Principali asset di trasmissione: asset materiali: linee e stazioni, sistemi di accumulo, impianti di teleconduzione e controllo, impianti di teletrasmissione, terreni e fabbricati, attrezzature, sistemi di elaborazione dati, mezzi di trasporto, altre immobilizzazioni materiali. Asset immateriali: software ed altre immobilizzazioni immateriali. Comprende i costi relativi alle operazioni volte a garantire la sicurezza del sistema elettrico nazionale. Principali voci di conto economico: costi per il personale, per prestazioni e spese generali ed altri costi di gestione.
Dispacciamento dell'energia elettrica – ingegneria e sviluppo funzionale dei sistemi di dispacciamento e conduzione Dispacciamento dell'energia elettrica - Tecnologie e sistemi di processo a supporto del dispacciamento Dispacciamento dell'energia elettrica - Approvvigionamento, gestione e programmazione delle risorse a fini del dispacciamento Dispacciamento dell'energia elettrica - Conduzione e tempo reale	Ingegneria, intesa come fase preliminare di analisi dei dati storici, implementazione e sviluppo di sistemi, metodi ed algoritmi a supporto delle successive attività comprende i costi relativi a: esercizio dei sistemi a supporto del controllo e conduzione e dell'energy management; analisi degli eventi di rete (anche allo scopo di verificare la conformità tra prescrizioni tecniche del Codice di rete e l'effettivo funzionamento dei suddetti sistemi nonché degli impianti di produzione e di consumo); partecipazione ad attività di collaborazione con altri TSO, con particolare riferimento alle tematiche attinenti alle suddette prescrizioni tecniche; collaborazione alla redazione del Codice di rete con riferimento alle suddette attività. Comprende i costi delle attività funzionali ad assicurare l'aderenza alle esigenze ed ai processi dell'azienda dei sistemi informatici e delle tecnologie di processo, a garantire la gestione dell'infrastrutture di telecontrollo e "teleconduzione", la gestione dei sistemi di elaborazione dati, l'esercizio delle soluzioni di sicurezza dei sistemi e realizzare i relativi sistemi di controllo, monitoraggio e gestione. Principali voci di conto economico: costi per il personale, per prestazioni e spese generali principalmente per IT, TLC ed informatica ed altri costi di gestione. Comprende i costi delle attività di programmazione di medio e breve termine del sistema elettrico, in particolare finalizzate alle verifiche di adeguatezza del sistema elettrico e alla gestione della fase di programmazione del Mercato per il servizio di dispacciamento. Principali voci di conto economico: costi per il personale, per prestazioni e spese generali ed altri costi di gestione. Comprende i costi delle attività di gestione in tempo reale del sistema elettrico, in particolare finalizzate: alle verifiche di sicurezza del sistema elettrico e del ripristino dello stato di normale funzionamento a seguito di eventi non programmati; alla gestione del Mercato di Bilanciamento; alla consuntivazione dei dati di esercizio dei sistemi elettrici anche con riferimento alla qualità del servizio di trasmissione; alla partecipazione ad attività di collaborazione con altri TSO con particolare riferimento all'interoperabilità delle reti; alla collaborazione alla redazione del Codice di rete con riferimento alle suddette attività; alla gestione e ottimizzazione dell'attività di trasmissione dati.

Dispacciamento dell'energia elettrica - Operazioni commerciali	Principali voci di conto economico: costi per il personale, per prestazioni e spese generali (tra i quali rilevano locazioni, costi per la vigilanza, facility e manutenzione, costi relativi alla partecipazione ed alcune iniziative/società in ambito internazionale) ed altri costi di gestione. Comprende i costi delle attività di liquidazione delle partite energia e di gestione dei contratti di dispacciamento.
Dispacciamento dell'energia elettrica - Statistiche e bilanci di energia	Principali voci di conto economico: costi per il personale, per prestazioni e spese generali ed altri costi di gestione. Comprende i costi delle attività statistiche di cui al DPCM 12 marzo 2002, nonché le attività svolte nell'ambito del Sistema Statistico Nazionale per informativa statistica ufficiale al Paese e agli organismi internazionali.
Dispacciamento dell'energia elettrica - Impianti di accumulo per applicazione in energia di cui al piano di sviluppo funzionali al dispacciamento.	Principali voci di conto economico: costi per il personale, per prestazioni e spese generali ed altri costi di gestione. Principali voci di conto economico: costi per il personale, per prestazioni e spese generali ed altri costi di gestione.
Dispacciamento dell'energia elettrica - Operazioni relative al sistema GAUDI e al monitoraggio del mercato all'ingrosso	Principali asset di dispacciamento. Asset materiali: impianti di teletrasmissione, impianti di teleconduzione e controllo, sistemi di elaborazione dati, terreni e fabbricati, attrezzature, altre immobilizzazioni materiali. Asset immateriali: concessioni, software ed altre immobilizzazioni immateriali.
Misura dell'energia elettrica svolta dal gestore della RTN - Gestione dei dati di misura in AT e AAT	Comprende i costi relativi alla misurazione dell'energia scambiata con la RTN e di definizione dei requisiti utente per l'evoluzione del sistema di metering per i punti di immissione e prelievo. Principali voci di conto economico: costi per il personale, per prestazioni e spese generali ed altri costi di gestione.
Misura dell'energia elettrica svolta dal gestore della RTN - Gestione dei dati di misura nei punti di interconnessione fra reti.	Comprende i costi relativi alla misurazione dell'energia scambiata con la Rete di Trasmissione Nazionale e di definizione dei requisiti utente per l'evoluzione del sistema di metering per i punti di interconnessione tra le reti. Principali voci di conto economico: costi per il personale, per prestazioni e spese generali ed altri costi di gestione. Principali asset di misura. Asset materiali: gruppi di misura e altre immobilizzazioni materiali. Asset immateriali: software e altre immobilizzazioni immateriali.
Distribuzione dell'energia elettrica - Impianti in AAT e AT	Comprende le operazioni di gestione, esercizio, manutenzione e sviluppo delle reti di distribuzione dell'energia elettrica in alta tensione e altissima tensione. Nel comparto è allocata anche una quota dell'attività di sviluppo del sistema di cartografia della rete di distribuzione dell'energia e gli investimenti per lo spostamento di impianti richiesti da terzi che comportano un incremento patrimoniale.

Distribuzione dell'energia elettrica - Impianti in MT, ivi comprese le stazioni di trasformazione AT/MT;	Comprende le operazioni di gestione, esercizio, misura e protezione, manutenzione e sviluppo delle reti di distribuzione dell'energia elettrica in media tensione ossia con un valore efficace della tensione nominale tra le fasi superiore a 1 kV e uguale o inferiore a 35 kV e le stazioni di trasformazione AT/MT. È compresa anche una quota dell'attività di sviluppo del sistema di cartografia della rete di distribuzione dell'energia.
Distribuzione dell'energia elettrica - Impianti in BT, ivi comprese le stazioni di trasformazione MT/BT	Comprende le operazioni di gestione, esercizio, manutenzione e sviluppo delle reti di distribuzione dell'energia elettrica in bassa tensione ossia con un valore efficace della tensione nominale tra le fasi uguale o inferiore a 1 kV, e delle stazioni di trasformazione MT/BT. È compresa anche una quota dell'attività di sviluppo del sistema di cartografia della rete di distribuzione dell'energia.
Distribuzione dell'energia elettrica - Erogazione del servizio di connessione in prelievo	Comprende le operazioni relative alla connessione dell'impianto di utenza alla rete di distribuzione dell'energia elettrica, realizzata con l'attivazione della fornitura che avviene tramite la posa della presa (l'impianto che collega il contatore alla rete di distribuzione in bassa tensione) e del contatore (il valore del contatore/gruppo di misura viene tuttavia allocato nell'attività di Misura), nel caso di connessione di un utente in bassa tensione oppure delle attività necessarie all'inserzione indiretta del gruppo di misura per la connessione di utenti in media e alta tensione. Non sono comprese in questo comparto le opere di adeguamento al carico, eseguite su impulso di nuove attivazioni, che vengono contabilizzate nei comparti <i>"Impianti in AAT e AT"</i>, <i>"Impianti in MT, ivi comprese le stazioni di trasformazione AT/MT"</i> e <i>"Impianti in BT, ivi comprese le stazioni di trasformazione MT/BT"</i> cui si riferiscono.
Distribuzione dell'energia elettrica - Servizi onerosi a clienti o utenti della rete	Comprende i costi relativi alle attività di distacco e riallaccio di gestione utenza come distacchi e riallacci per morosità, distacchi per cessazione dei contratti di fornitura e i distacchi e riallacci delle utenze stagionali.
Distribuzione dell'energia elettrica - Operazioni commerciali funzionali all'erogazione del servizio di distribuzione	Comprende le attività di gestione del cliente e/o del credito, comprensive anche della gestione dei sistemi commerciali della Società, le attività di gestione dei processi di bilancio energetico e di vettoriamento dell'energia elettrica in coerenza con le disposizioni normative di riferimento, nonché le attività di analisi del contesto normativo di riferimento del mercato elettrico, la rilevazione delle potenziali criticità e/o opportunità per la Società, con particolare riferimento alla disciplina tariffaria ed alla disciplina della qualità commerciale, per le quali è garantita la diretta applicazione e la traduzione in indirizzi operativi. In questo comparto non è compreso il costo relativo alla programmazione degli interventi.
Distribuzione dell'energia elettrica - Promozione del risparmio energetico	Comprende le partite economiche e patrimoniali relative al conseguimento dell'obiettivo annuale relativo ai certificati bianchi, ossia "titoli ad efficienza energetica" (TEE), sulla base delle certificazioni dei risparmi conseguiti e riconosciuti dall'Autorità per l'energia elettrica il gas e il sistema idrico e al trasferimento (solo per la quota non conseguita direttamente) di tali titoli nelle misure definite annualmente dall'Autorità per l'energia elettrica il gas e il sistema idrico in attuazione del decreto ministeriale del 20 luglio 2004 come modificato ed integrato dal decreto ministeriale del 21 dicembre 2007.

Misura dell'energia elettrica - Installazione e manutenzione dei misuratori nei punti di misura BT, MT, AT e AAT per i quali le operazioni di installazione e manutenzione sono di responsabilità del gestore di rete.	Comprende le azioni di installazione e manutenzione consistenti nella messa in loco, la messa a punto e l'avvio del dispositivo di misura, nonché la verifica del corretto funzionamento del medesimo dispositivo e l'eventuale ripristino della funzionalità dello stesso, la messa a disposizione delle misure al soggetto responsabile della rilevazione.
Misura dell'energia elettrica - Installazione e manutenzione dei misuratori nei punti di interconnessione fra reti	Comprende le azioni di installazione e manutenzione consistenti nella messa in loco, la messa a punto e l'avvio del dispositivo di misura, nonché la verifica del corretto funzionamento del medesimo dispositivo e l'eventuale ripristino della funzionalità dello stesso e la messa a disposizione delle misure al soggetto responsabile della rilevazione.
Misura dell'energia elettrica – Gestione dei dati di misura BT, MT e AT	Comprende le operazioni necessarie alla raccolta, alla validazione, all'eventuale ricostruzione, all'archiviazione, all'elaborazione e alla messa a disposizione ai soggetti interessati dei dati di misura. Non sono qui incluse le rilevazioni di lettura contestuali ad altre attività quali ad esempio la verifica del gruppo o la posa e attivazione. In particolare, questo comparto comprende le attività volte ad assicurare l'esercizio del sistema di telegestione e misura ed a consolidarne ed ottimizzarne l'architettura e le componenti. Include, inoltre, le operazioni connesse all'installazione e manutenzione dei concentratori e degli apparati di telecontrollo dei contatori digitali comprensivi del sistema di gestione degli stessi.
Misura dell'energia elettrica – Gestione dei dati di misura nei punti di interconnessione fra reti	Comprende le operazioni necessarie alla raccolta, alla validazione, all'eventuale ricostruzione, all'archiviazione, all'elaborazione e alla messa a disposizione ai soggetti interessati dai dati di misura nei punti di interconnessione fra reti. Non sono qui incluse le rilevazioni di letture contestuali ad altre attività quali ad esempio la verifica del gruppo o la posa e attivazione.
Misura dell'energia elettrica - Interventi di natura commerciale sui gruppi di misura	Sui misuratori nei punti di prelievo e di immissione raccoglie il costo degli interventi sui misuratori conseguenti a modifiche contrattuali, che non richiedono la sostituzione del gruppo di misura. Sono esclusi gli interventi di sospensione riattivazione e distacco.

Tabella 4 - Attività diverse svolte da operatori del settore dell'energia elettrica

Esempio 1 Attività diverse	Comprendono: • la gestione, la manutenzione e lo sviluppo di infrastrutture di Illuminazione Pubblica; • la gestione, la manutenzione e lo sviluppo di impianti di illuminazione cimiteriale; • i servizi resi a terzi o ad altre società del gruppo come, ad esempio, gli interventi per spostamenti di impianti di bassa, media e alta tensione richiesti da terzi che non comportano incremento patrimoniale.
---	---

Appendice B – Prospetti di conto economico, stato patrimoniale e grandezze monetarie per le attività infrastrutturali

Nei prospetti dei CAS relativi alle attività di vendita di energia elettrica e di gas, di cui al comma 4.1 del TIUC, sono previste specifiche voci di conto economico relative al trattamento della morosità e alle operazioni di factoring sui crediti commerciali derivanti dalle suddette attività.

In particolare, e a seconda dell'attività di vendita, nella macrovoce "5) Altri ricavi e proventi" all'interno del valore della produzione sono previste le seguenti voci:

- Contributi da CSEA per il meccanismo di copertura morosità sisma
- Contributi da CSEA per il meccanismo di reintegrazione salvaguardia
- Contributi da CSEA per il meccanismo di reintegrazione tutele graduali per le piccole imprese
- Contributi da CSEA per il meccanismo di reintegrazione tutele graduali
- Indennizzi per sistema indennitario

Nell'aggregato 7) "Costi per servizi" sono previste, a seconda dell'attività di vendita, le seguenti voci, anche ai fini di rilevare le poste relative al meccanismo di reintegrazione degli oneri non altrimenti recuperabili sostenuti dagli esercenti il servizio di salvaguardia:

- "Oneri per cessione crediti a società di factoring" dettagliata nelle seguenti sottovoci:
 - o ammessi al meccanismo di copertura morosità sisma
 - o non ammessi ai meccanismi di copertura morosità
 - o ammessi al meccanismo di reintegrazione salvaguardia
 - o non ammessi ai meccanismi di reintegrazione morosità
 - o ammessi al meccanismo di reintegrazione morosità tutele graduali
 - o ammessi al meccanismo di reintegrazione morosità tutele graduali per le piccole imprese
- "Spese legali dovute a recupero crediti" dettagliata nelle seguenti sottovoci:
 - o di cui ammesse al meccanismo di copertura morosità sisma
 - o di cui non ammesse ai meccanismi di copertura morosità
 - o di cui non ammesse ai meccanismi di reintegrazione morosità
 - o di cui ammesse al meccanismo di reintegrazione morosità salvaguardia
 - o di cui ammesse al meccanismo di reintegrazione morosità tutele graduali
 - o di cui ammesse al meccanismo di reintegrazione morosità tutele graduali per le piccole imprese

Inoltre, nell'aggregato 14) "Oneri diversi di gestione", la voce "Perdite su crediti" è stata dettagliata nelle seguenti sottovoci:

- di cui su crediti ceduti ammesse al meccanismo di copertura morosità sisma
- di cui su crediti ceduti non ammesse ai meccanismi di copertura morosità
- di cui su crediti ceduti non ammesse ai meccanismi di reintegrazione morosità
- altre perdite su crediti commerciali
- di cui per crediti ceduti a società di factoring.

Infine, nel prospetto di conto economico relativo ai Valori Non Attribuibili, nell'aggregato 17) "Interessi e altri oneri finanziari" è richiesto il dettaglio della seguente voce:

- Interessi passivi su factoring.

L'iscrizione nei CAS delle diverse componenti di costo in relazione alle operazioni di factoring dei crediti commerciali deve essere effettuata sulla base dei principi contabili utilizzati nella redazione del bilancio di esercizio.

Sempre, a riguardo l'attività di vendita di energia elettrica di cui al comma 4.1 del TIUC alla voce "6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci" sono state aggiunte le seguenti voci di dettaglio, per permettere anche agli operatori che non considerano gli oneri di sbilanciamento come costi per servizi ma costi per materie prime, di poterli evidenziare separatamente:

- per sbilanciamento (da terzi)
- per sbilanciamento (da altre imprese del gruppo).

Per quanto concerne gli eventuali interessi passivi su factoring relativi ai crediti afferenti alla vendita di energia elettrica ai clienti finali in salvaguardia e tutele graduali per le piccole imprese, nel prospetto dei CAS relativo alle grandezze monetarie dell'attività è richiesto di fornire il dettaglio della composizione della voce:

- Interessi passivi su factoring (come da CE NA):
 - di cui ammessi al meccanismo di reintegrazione salvaguardia (o tutele graduali);
 - di cui non ammessi al meccanismo di reintegrazione salvaguardia (o tutele graduali);
 - altri interessi passivi su factoring non relativi alla vendita di energia elettrica ai clienti finali in salvaguardia (o tutele gradual).

In relazione alle fattispecie di cui sopra, si devono intendere come "ammessi" i costi ritenuti ammissibili dall'impresa sulla base delle migliori stime in relazione alle disposizioni regolatorie vigenti.

Infine, nell'aggregato 5) "Altri ricavi e proventi" la voce prevista nei CAS: "Contributi da CSEA per il meccanismo di reintegrazione salvaguardia o tutele gradual per le piccole imprese" è riferita ai contributi ricevuti dalla CSEA per il settore elettrico a copertura dei costi di morosità, in particolare, gli oneri per cessione a società di factoring, le spese legali, gli interessi passivi su factoring e le perdite su crediti commerciali a seguito di operazioni di factoring qualora tali costi siano ammessi al meccanismo di reintegrazione salvaguardia o tutele gradual per le piccole imprese in base alle sopraccitate delibere. Tale voce di ricavo dovrà, infine, comprendere l'ammontare del credito qualora esso venga contabilmente stralciato e come contropartita rilevato un costo per il valore (totale o residuo) in Conto Economico. Nel caso, invece, in cui il credito non sia stato contabilmente stralciato, il contributo versato dalla Cassa, in base alle sopraccitate delibere, resterà iscritto nello stato patrimoniale trattandosi, di fatto, di un anticipo versato dalla Cassa da restituirsi in seguito ad un'eventuale riscossione del credito (e fintantoché l'impresa non stralci contabilmente il credito medesimo).

Per quanto concerne la vendita di gas naturale ai clienti finali nel servizio di tutela e servizi di ultima istanza di cui alla lettera s) del comma 4.1 del TIUC, ai fini di rilevare le poste relative al meccanismo di reintegrazione degli oneri della morosità del servizio di Fornitura di Ultima Istanza (FUI), del servizio di default sulle reti di distribuzione (FDD) di cui al TIVG³⁷ e del servizio di default sulle reti di

³⁷ Testo integrato delle attività di vendita al dettaglio di gas naturale e gas diversi da gas naturale distribuiti a mezzo di reti urbane.

trasporto (FT trasporto) del gas naturale, nei prospetti relativi ai CAS, le voci relative alla gestione della morosità sono state maggiormente dettagliate. In particolare, nell'aggregato 7) "Costi per servizi" sono state aggiunte le seguenti voci:

- Oneri per cessione crediti a società di factoring:
 - ammessi al meccanismo di reintegrazione morosità FUI;
 - di cui ammessi al meccanismo di reintegrazione morosità FDD;
 - di cui ammessi al meccanismo di copertura dal rischio di mancato pagamento FT trasporto
 - ammessi al meccanismo di copertura sisma
 - altri oneri per cessione crediti a società di factoring
- Spese legali dovute al recupero crediti:
 - di cui ammesse al meccanismo di reintegrazione morosità FUI;
 - di cui ammesse al meccanismo di reintegrazione morosità FDD;
 - di cui ammesse al meccanismo di copertura dal rischio di mancato pagamento FT trasporto;
 - di cui ammesse al meccanismo di copertura morosità sisma.

Analogamente, nell'aggregato 14) "Oneri diversi di gestione", la voce perdite su crediti è stata dettagliata nelle seguenti sottovoci:

- Perdite su crediti commerciali
 - di cui su crediti ceduti ammesse al meccanismo di reintegrazione morosità FUI;
 - di cui su crediti ceduti ammesse al meccanismo di reintegrazione morosità FDD;
 - di cui su crediti ceduti ammessi al meccanismo di copertura dal rischio di mancato pagamento FT trasporto;
 - altre perdite su crediti commerciali.

Per quanto concerne gli eventuali interessi passivi su factoring relativi ai crediti relativi alle suddette vendite, nelle grandezze monetarie dell'attività è richiesto di fornire il dettaglio della composizione delle voci:

- Interessi passivi su factoring (come da CE NA):
 - di cui ammessi al meccanismo di reintegrazione FUI;
 - di cui ammessi al meccanismo di reintegrazione FDD;
 - di cui ammessi al meccanismo di copertura dal rischio di mancato pagamento FT trasporto;
 - altri interessi passivi su factoring non relativi alla vendita di gas naturale ai clienti finali nel servizio di tutela e servizi di ultima istanza.

In relazione alle fattispecie di cui sopra, si devono intendere come "ammessi" i costi ritenuti ammissibili dall'impresa sulla base delle migliori stime in relazione alle disposizioni regolatorie vigenti.

Infine, nell'aggregato 5) "Altri ricavi e proventi" la voce dei CAS relativa a: "Contributi da CSEA per il meccanismo di reintegrazione (FUI oppure FDD oppure FT trasporto)" è riferita ai contributi ricevuti dalla Cassa a copertura dei costi di morosità, in particolare, gli oneri per cessione a società di factoring, le spese legali, gli interessi passivi su factoring e le perdite su crediti commerciali a seguito di

operazioni di factoring qualora tali costi siano ammessi al meccanismo di reintegrazione FUI, FDD oppure FT trasporto, in base alle sopraccitate delibere. Tale voce dovrà infine comprendere l'ammontare del credito ammesso a copertura dalla Cassa qualora esso venga contabilmente stralciato e rilevato come costo d'esercizio per il valore (totale o residuo) in Conto Economico. Nel caso, invece, in cui il credito non sia stato contabilmente stralciato, il contributo versato dalla Cassa in base alle sopraccitate delibere resterà iscritto nello stato patrimoniale trattandosi, di fatto, di un anticipo versato dalla Cassa da restituirsi in seguito ad un'eventuale riscossione del credito (e fintantoché l'impresa non stralci contabilmente il credito medesimo).

Con il D.M. n. 94 del 13 maggio 2016 il Governo ha attribuito ai venditori di energia elettrica ai clienti finali la competenza di riscossione del canone RAI attraverso l'addebito in bolletta. All'articolo 7 dello stesso Decreto è stato previsto lo stanziamento di fondi per 14 milioni di euro per ciascun anno (2016 e 2017) a copertura dei costi di riscossione che sosterranno gli stessi venditori di energia elettrica per poter adempiere a tale obbligo.

In Conto Economico in particolare nelle Attività diverse dei CAS è stata inserita una riga di dettaglio alla voce "Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio" in cui deve essere attribuito il contributo ricevuto dall'Agenzia delle Entrate:

- "Contributo a copertura dei costi di riscossione del canone RAI ex art. 7 decreto 13 maggio 2016 n.94".

In funzione del principio di correlazione tra ricavi e costi inoltre deve essere attribuita alle Attività diverse la quota dei costi ragionevolmente imputabile. Tra l'altro, secondo quanto stabilito dai commi 16.2 e 17.2 del TIUC andrà attribuita la quota dei costi dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise correlata a tali componenti positive di reddito.

A partire dalla raccolta dei CAS 2019, nei prospetti di Conto Economico e delle Grandezze Monetarie relativi alle attività di vendita ai clienti liberi di energia elettrica (lettera i) comma 4.1 del TIUC), vendita di gas naturale ai clienti finali nel servizio di tutela e servizi di ultima istanza (lettera s) comma 4.1 del TIUC) e vendita di gas naturale ai clienti finali a condizioni di libero mercato (lettera t) comma 4.1 del TIUC), sono state aggiunte specifiche voci relative alle spese di acquisizione clientela che devono essere compilate per poter rappresentare correttamente i costi di acquisizione in funzione del fatto che essi siano o meno (in tutto o in parte) capitalizzati.

Al riguardo, all'interno del Valore della produzione, alla macrovoce "4) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni" sono state inserite delle sottovoci che accolgono i valori delle spese di acquisizione clientela capitalizzate:

- Spese acquisizione clientela per servizi da terzi capitalizzate;
- Spese acquisizione clientela per servizi da altre imprese del gruppo capitalizzate.

In queste sottovoci devono essere attribuiti solo i costi di acquisizione clientela capitalizzati relativi ai servizi, che rappresentano la maggior parte per questa tipologia di costi. Tutti gli altri costi di acquisizione clientela, qualora abbiano una natura diversa, vanno attribuiti per natura alle altre sottovoci senza distinguere per destinazione.

Sempre qualora venissero capitalizzati in tutto o in parte i costi di acquisizione clientela, in ossequio al principio contabile internazionale ifrs 15, è necessario imputare la quota di ammortamento relativa a questa tipologia di costi all'apposita riga aggiunta tra gli ammortamenti:

- Ammortamento costi di acquisizione clientela (in applicazione dell'Ifrs 15).

Nel caso contrario in cui non venissero capitalizzati questo tipo di costi, come avviene per tutti quegli operatori che applicano, nella redazione del proprio bilancio, i principi contabili nazionali (OIC), è necessario imputare per destinazione nel Conto Economico alla voce "Spese di acquisizione clientela verso terzi o verso altre imprese del gruppo" solo i costi per servizi. Mentre tutte le altre spese di acquisizione clientela, diverse dai costi per servizi, andranno imputate alle voci di costo per natura corrispondenti: ad esempio, non sarà necessario distinguere per destinazione i costi per lavoro che afferiscono alle spese di acquisizione clientela.

Per le stesse attività di cui sopra, al fine di rendicontare le spese di acquisizione clientela sostenute durante l'anno, è stato aggiunto un ulteriore prospetto tra le grandezze monetarie, in cui devono essere indicati tutti i costi di acquisizione clientela sostenuti per natura, distinguendo tra quota capitalizzata e non. Ai fini della corretta rappresentazione dei costi di acquisizione della clientela, il prospetto delle grandezze monetarie deve quadrare con le corrispondenti voci di conto economico, come di seguito specificato:

Riepilogo spese di acquisizione clientela:

- di cui costi per servizi da terzi capitalizzati (deve quadrare con la rispettiva voce indicata alla voce 4) del conto economico)
- di cui costi per servizi da altre imprese del gruppo capitalizzati (deve quadrare con la rispettiva voce indicata alla voce 4) del conto economico)
- di cui costi per il personale capitalizzati
- di cui altri costi capitalizzati
- di cui costi per servizi da terzi non capitalizzati (deve quadrare con la rispettiva voce indicata in conto economico)
- di cui costi per servizi da altre imprese del gruppo non capitalizzati (deve quadrare con la rispettiva voce indicata in conto economico)
- di cui costi per il personale non capitalizzati
- di cui altri costi non capitalizzati
- di cui ammortamento costi di acquisizione clientela (in applicazione dell'Ifrs 15) (deve quadrare con la rispettiva voce indicata in conto economico)

Qualora fossero stati imputati dei valori alle voci "di cui altri costi non capitalizzati" e "di cui altri costi capitalizzati" è necessario precisarne la natura nella nota di commento ai CAS.

Già a partire dalla raccolta 2020 si è previsto che tale prospetto sia dettagliato non solo per attività, ma anche per comparto. Inoltre, nello stato patrimoniale delle stesse attività, tra le immobilizzazioni immateriali, sono state aggiunte le seguenti voci:

- di cui costi di acquisizione clientela;
- di cui altri.

Secondo quanto disposto dalla deliberazione 491/2020/R/eel, si è proceduto ad introdurre, dal 2021, l'attività di vendita di energia elettrica ai clienti finali del servizio a tutele gradualì per le piccole imprese. Per il periodo 1° gennaio – 30 giugno 2021, le poste afferenti a tale attività dovranno essere imputate al comparto “provvisorio” di cui all’art.6, comma 7, lettera c del TIUC. Successivamente, dal 30 giugno 2021, le poste dovranno essere imputate direttamente alle attività di vendita di energia elettrica ai clienti finali del servizio a tutele gradualì per le piccole imprese di cui all’articolo 4, comma 1, lettera g bis) del TIUC. Per il 2023, secondo quanto disposto dalla deliberazione 208/2022/R/eel, si è proceduto ad introdurre l'attività di vendita di energia elettrica ai clienti finali del servizio a tutele gradualì per le microimprese di cui all’articolo 4, comma 1, lettera g ter) del TIUC. La predetta attività decorre dalla data del 1° aprile 2023.

Appendice C – Prospetti di conto economico, stato patrimoniale e grandezze monetarie per le attività infrastrutturali

In relazione all'attività di distribuzione del gas naturale di cui alla lettera p) del comma 4.1 del TIUC sono state introdotte alcune voci al fine di evidenziare le poste economiche relative al meccanismo a copertura degli oneri connessi all'intervento di interruzione di cui al Testo Integrato Morosità Gas (TIMG). In particolare, è stata inserita nell'aggregato 5) "*Altri ricavi e proventi*" la voce:

- "Contributi da CSEA per il meccanismo a copertura degli oneri connessi all'intervento di interruzione:"

Tale voce comprende gli oneri sostenuti dal distributore per interrompere la fornitura presso un punto di riconsegna che vengono corrisposti dalla CSEA per il settore elettrico, come previsto dal comma 12bis.2, lettera a) del TIMG. Tale importo è iscritto al lordo di eventuali importi, di cui al comma 12bis.2 lettera b) del TIMG, restituiti alla Cassa in seguito alla riattivazione del punto di riconsegna e del conseguente pagamento dei costi di interruzione da parte del cliente finale.

È stata, inoltre, prevista nell'aggregato 14) "*Oneri diversi di gestione*" la voce:

- "Versamenti a CSEA per mancata disalimentazione dei punti ai sensi dell'art. 48 del TIVG"

Tali voci sono inerenti alle penalità previste in caso di mancato rispetto degli adempimenti di cui all'articolo 46, comma 46.2 del TIVG.

Sempre in relazione all'attività di distribuzione del gas naturale, ai fini di rilevare i costi coperti dalla perequazione specifica della morosità del Servizio di Default (SdD) distribuzione di cui all'articolo 41 del TIVG, nell'aggregato 7) "*Costi per servizi*" sono state aggiunte le seguenti voci:

- Oneri per cessione crediti a società di factoring
 - (di cui) ammessi alla perequazione specifica della morosità del SdD distribuzione;
 - (di cui) non ammessi alla perequazione specifica della morosità del SdD distribuzione.
- Spese legali dovute al recupero crediti
 - (di cui) ammesse alla perequazione specifica della morosità del SdD distribuzione;
 - (di cui) non ammesse alla perequazione specifica della morosità del SdD distribuzione.

In relazione alle fattispecie di cui sopra, si devono intendere **come "ammessi" i costi ritenuti ammissibili dall'impresa sulla base delle migliori stime in relazione alle disposizioni regolatorie vigenti.**

Analogamente, nell'aggregato 14) "*Oneri diversi di gestione*", la voce perdite su crediti è stata dettagliata nelle seguenti sottovoci:

- Perdite su crediti commerciali
 - di cui su crediti ceduti ammesse alla perequazione specifica del SdD distribuzione;
 - di cui su crediti ceduti non ammesse alla perequazione specifica del SdD distribuzione;

- altre perdite su crediti commerciali.

Per quanto concerne gli eventuali interessi passivi su factoring, nelle grandezze monetarie dell'attività è richiesto di fornire il dettaglio della composizione delle voci:

- Interessi passivi su factoring (come da CE NA)
 - di cui ammessi alla perequazione specifica del SdD distribuzione;
 - altri interessi passivi su factoring.

In relazione alle fattispecie di cui sopra, si devono intendere **come “ammessi” i costi ritenuti ammissibili dall'impresa sulla base delle migliori stime in relazione alle disposizioni regolatorie vigenti.**

Infine, nell'aggregato 1) “*Ricavi delle vendite e delle prestazioni*” la voce “Contributi da CSEA per la perequazione specifica della morosità del SdD distribuzione” deve essere riferita ai contributi ricevuti dalla CSEA per il settore elettrico a copertura dei costi di morosità, in particolare, gli oneri per cessione a società di factoring, le spese legali, gli interessi passivi su factoring e le perdite su crediti commerciali a seguito di operazioni di factoring qualora tali costi siano ammessi alla perequazione specifica della morosità del SdD distribuzione in base alle sopraccitate delibere. Tale voce dovrà comprendere l'ammontare del credito ammesso a copertura dalla Cassa qualora esso venga contabilmente stralciato e mandato a perdita per il valore (totale o residuo) a bilancio. Nel caso invece in cui il credito non sia stato contabilmente stralciato, il contributo versato dalla Cassa in base alle sopraccitate delibere resterà iscritto nello stato patrimoniale trattandosi, di fatto, di un anticipo versato dalla Cassa da restituirsi in seguito ad un'eventuale riscossione del credito (e fintantoché l'impresa non stralci contabilmente il credito medesimo).

- Per gli esercenti le attività di distribuzione di energia elettrica sono state aggiunte ai relativi prospetti di Conto economico voci dedicate all'attribuzione delle partite relative agli oneri generali di sistema e alle altre partite passanti. In particolare, per la distribuzione di energia elettrica: Oneri generali di sistema riscossi (A 5 – altri ricavi e proventi);
- Oneri generali di sistema versati (B 14 – oneri diversi di gestione).

Per la distribuzione di gas naturale:

- Ricavi tariffari da quota fissa t1 (dis) e CE della tariffa obbligatoria (A 1 – ricavi delle vendite e delle prestazioni);
- Ricavi tariffari da quota variabile t3 (dis) della tariffa obbligatoria (A 1 – ricavi delle vendite e delle prestazioni);
- Altre componenti della tariffa obbligatoria diverse da quella della voce 1) (A 5 – altri ricavi e proventi)
- Gettito delle componenti della tariffa obbligatoria versate a CSEA (B 14 – oneri diversi di gestione).

Tali voci sono state aggiunte per quegli operatori che contabilizzano partite di natura passante come gli oneri generali di sistema in Conto economico; non è richiesta quindi una riclassifica a quegli operatori che, più correttamente, li rilevano in Stato patrimoniale come partite di debito/credito.

Nelle attività diverse è stata aggiunta una voce al valore della produzione in cui imputare i ricavi da utilizzo dell'infrastruttura per altre finalità diverse dal servizio regolato:

- Ricavi derivanti dall'utilizzo dell'infrastruttura per finalità ulteriori rispetto al servizio regolato.

Al fine di rendicontare gli effetti delle gare d'ambito per l'affidamento del servizio di distribuzione del gas naturale, con riferimento ai contributi d'allacciamento e ricavi per prestazioni e servizi verso terzi, sono state implementate delle modifiche alla raccolta. In particolare, sono state sostituite le voci "contributi d'allacciamento" e "ricavi per prestazioni e servizi verso terzi" con le seguenti voci:

- Contributi di allacciamento (gestione comunale o sovracomunale);
- Contributi di allacciamento al lordo di sconti (gestione d'ambito);
- Sconti su contributi di allacciamento (gestione d'ambito);
- Ricavi per prestazioni e servizi verso terzi (gestione comunale o sovracomunale);
- Ricavi per prestazioni e servizi verso terzi al lordo di sconti (gestione d'ambito);
- Sconti su prestazioni e servizi verso terzi (gestione d'ambito).

Nelle voci "Contributi di allacciamento al lordo di sconti (gestione d'ambito)" e "Ricavi per prestazioni e servizi verso terzi al lordo di sconti (gestione d'ambito)" le imprese devono indicare gli importi al lordo dello sconto e lo sconto offerto in sede di gara nelle apposite voci con segno negativo "Sconti su contributi di allacciamento (gestione d'ambito)" e "Sconti su prestazioni e servizi verso terzi (gestione d'ambito)".

Con riferimento alle attività di trasmissione e distribuzione di energia elettrica e di trasporto e distribuzione del gas naturale, si è proceduto ad inserire nella macrovoce "oneri diversi di gestione" la seguente voce:

- Canone unico patrimoniale.

A tale voce dovranno essere attribuiti gli oneri afferenti al canone unico di occupazione.

Le imprese che applicano principi contabili internazionali e che eventualmente optino per la capitalizzazione degli oneri afferenti il canone unico patrimoniale (CUP), facendo riferimento all'IFRS 16, dovranno, tramite il prospetto delle elisioni, procedere alla riclassifica dell'importo attribuito alle voci Ammortamenti alla voce di Conto economico dedicata. In nota di commento deve essere data opportuna e dettagliata evidenza del trattamento dei relativi importi nei prospetti di Conto Economico, Stato Patrimoniale e Prospetto di movimentazione delle immobilizzazioni

Appendice D GMIT - Grandezze monetarie Informazioni Tariffarie

Ambito di applicazione

La presente sezione del manuale riguarda il prospetto relativo alle grandezze monetarie introdotto al fine di raccogliere ulteriori informazioni di natura tariffaria che consentano agli Uffici di calcolare l'*opex* riconoscibile a ciascun operatore ogni anno.

Il prospetto in oggetto, denominato appositamente "Grandezze monetarie – informazioni tariffarie" (GMIT) deve essere compilato dal gestore della rete di trasmissione nazionale, dai distributori di energia elettrica che servono più di 25.000 POD e, dal 2022, da tutte le imprese che svolgono le attività di trasporto del gas naturale, rigassificazione, stoccaggio del gas naturale. La maschera verrà abilitata solo a questi operatori, mentre agli altri esercenti non è abilitata e non è pertanto visibile nella fase di compilazione della raccolta dati³⁸.

I prospetti relativi alle grandezze monetarie – informazioni tariffarie, per le attività del Gestore della trasmissione (trasmissione e misura di energia elettrica) sono stati resi disponibili nel regime consolidato, mentre per gli altri esercenti le maschere sono state rese disponibili nel regime ordinario.

Istruzioni per la compilazione

Nella maschera GMIT sono presenti tutte le voci del Conto Economico dell'attività specifica ed è riportato il valore inserito nella maschera del Conto Economico dell'attività in oggetto. Pertanto, è consigliabile compilare le GMIT solo in seguito alla compilazione del Conto Economico. In ogni caso, le modifiche apportate al prospetto CE, sono simultaneamente riportate nella colonna dei valori inseriti nel prospetto CE all'interno della maschera delle GMIT.

Lo scopo della maschera GMIT è quello di consentire all'impresa di determinare il costo operativo riconoscibile, apportando alle voci del CE le rettifiche delle partite economiche che non sono riconoscibili o rilevanti ai sensi delle delibere tariffarie vigenti. Tali rettifiche devono essere obbligatoriamente inserite nella seconda colonna della maschera, con l'apposito segno.

Nella terza colonna, viene riportato il valore rettificato calcolato come differenza aritmetica tra il valore originario di ciascuna voce proveniente dalla compilazione del prospetto CE e il totale delle rettifiche indicate nell'apposita colonna dedicata alle rettifiche, considerato con il segno risultante.

Il valore riportato alla fine della colonna "*attività_valore rettificato*", in corrispondenza della voce "12692 - Stima del costo riconoscibile" è il valore del costo operativo effettivo riconoscibile nell'anno, inclusivo di eventuali costi ON TOP.

³⁸ Il prospetto GMIT relativo alla misura del gas naturale sarà visualizzato e dovrà essere compilato dalle imprese che svolgono le attività di trasporto del gas naturale, rigassificazione, stoccaggio del gas naturale. Non riguarda, al momento, le imprese che svolgono l'attività di distribuzione del gas naturale, senza le altre attività sopracitate.

Rettifiche alle voci del Conto Economico

Di seguito, a titolo esemplificativo, si riportano le principali voci di costo che devono essere rettificate, ai sensi del TIT attualmente vigente relative alla distribuzione elettrica, secondo il principio per cui non sono riconoscibili costi di natura non ricorrente o non riconducibili alla gestione caratteristica o già coperti dal punto di vista tariffario da altri meccanismi di regolazione, per i quali quindi va indicata la ragione della rettifica nelle apposite note:

- Costi per acquisto di energia elettrica per usi propri;
- Costi sostenuti per il servizio di trasporto di energia sulla RTN e su altre reti di distribuzione;
- Costi relativi a canoni d'affitto di infrastrutture di rete di proprietà di altre imprese;
- Costi relativi a canoni di affitto di reti private;
- Ammortamenti e svalutazioni di immobilizzazioni;
- Sopravvenienze passive, insussistenze e minusvalenze su cespiti patrimoniali;
- Accantonamenti – rilasci operati in applicazione di norme tributarie o per la copertura di rischi e oneri;
- Oneri per assicurazioni, qualora non previsti da specifici obblighi normativi;
- Costi pubblicitari e di marketing, ad esclusione di oneri che derivino da obblighi posti in capo ai concessionari la cui copertura non sia assicurata da disposizioni specifiche;
- Costi capitalizzati;
- Costi inerenti agli sconti sui consumi elettrici riconosciuti ai dipendenti del settore elettrico;
- Costi ed accantonamenti relativi ad eventuali incentivi all'esodo del personale dipendente come da regolazione vigente;
- Costi relativi all'acquisto delle annualità dei certificati TEE da terzi e da società del gruppo;
- Oneri per sanzioni e/o impegni, penali passive e risarcimenti, nonché i costi sostenuti per il contenzioso ove l'impresa sia risultata soccombente;
- Penalità per la qualità del servizio;
- Costi connessi all'erogazione di liberalità;
- Oneri finanziari e rettifiche di valori di attività finanziarie (es. perdite su crediti commerciali);

Si ricorda che all'interno di questo prospetto nessuna voce di costo del CE deve essere rettificata per eliminare eventuali importi rappresentativi di costi ON TOP, in quanto la separata evidenza di tali costi verrà data nel prospetto GM ROSS.

Di seguito si riportano a titolo esemplificativo, le principali voci di ricavo relative alla distribuzione elettrica che vanno rettificate, affinché non vadano a riduzione dei costi sostenuti riconoscibili:

- Ricavi delle vendite e delle prestazioni soggetti a tariffa regolata, eccetto quelli relativi alle altre prestazioni specifiche;
- Ammontare dei contributi per le connessioni a forfait, contributi di connessione a preventivo (al netto del 20% a copertura delle spese generali) e eventuali contributi pubblici;
- Plusvalenze e sopravvenienze attive;
- Premi per la qualità del servizio;
- Incentivi relativi all'ottenimento di contributi pubblici;
- Contributi e compensazioni da CSEA;

- Rimborsi assicurativi, con separata evidenze di quelli relativi ad assicurazioni previsti da specifici obblighi normativi;
- Canoni pagati da terzi per affitto di rami d'azienda;
- Eventuali ricavi derivanti dall'utilizzo dell'infrastruttura elettrica per finalità ulteriori rispetto al servizio elettrico (ad esempio relativi al servizio di appoggio per la fibra ottica).

Nota di commento

Nella sezione documenti della raccolta, infine, una volta compilata la maschera relativa alle grandezze monetarie – Informazioni tariffarie, è obbligatorio allegare un documento in formato pdf contenente una nota esplicativa delle rettifiche apportate ai valori di conto economico dei CAS.

Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente - 2019 - regime ordinario - (24032) - (ORDINARIO) - (Regime Ordinario)

Menu Navigazione

- Form Data Entry
- Drivers
- Conto Economico
- Stato Patrimoniale
- Immobilizzazioni
- Dati Tecnico Fisici
- Grandezze Monetarie
 - (Z) Grandezze Monetarie
 - (Z) GM Informazioni Tariffarie
 - (Z) d) DIST EE
 - (Z) e) MIS EE
 - (Z) b) TRASM EE
- Caricamento Excel
- File Transfer
- Visualizza Prospetti
- Gestione Documenti
- Cruscotto Controlli
- Invio
- Inserimento FOC Vendita
- Visualizza FOC Vendita
- Settore Idrico

(Z) GM Informazioni Tariffarie - DIST EE - Distribuzione dell'energia elettrica

Descrizione	Anno Corrente	Totale Rettifica	Valore Rettificato
A.1) VALORE DELLA PRODUZIONE COMPRESIVO DELLE VENDITE INTERNE	100,00	ND	0,00
A) VALORE DELLA PRODUZIONE	100,00	ND	0,00
1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni	100,00	ND	0,00
a) da corrispettivi delle tariffe (compresi corrispettivi da energia reattiva)	100,00	ND	0,00
- clienti con contratto per utenze domestiche in bassa tensione	100,00	ND	0,00
- clienti con contratto per utenze in bassa tensione di illuminazione pubblica	0,00	ND	0,00
- clienti con contratto per utenze in bassa tensione per alimentazione delle infrastrutture di ricarica pubblica per veicoli elettrici	0,00	ND	0,00
- clienti con contratto per utenze in bassa tensione altri usi	0,00	ND	0,00
- clienti con contratto per utenze in media tensione di illuminazione pubblica	0,00	ND	0,00
- clienti con contratto per utenze in media tensione altri usi	0,00	ND	0,00
- clienti con contratto per utenze in alta tensione	0,00	ND	0,00
- clienti con utenze in altissima tensione, con tensione inferiore a 380 kV	0,00	ND	0,00
- clienti con utenze in altissima tensione, con tensione uguale o superiore a 380 kV	0,00	ND	0,00
- da altre imprese distributrici (compresi corrispettivi da energia reattiva)	0,00	ND	0,00
- da produttori	0,00	ND	0,00

1

Rettifica Voce

2

3

Rettifiche o evidenze di importi delle voci di CE per finalità tariffarie

Assegnazione rettifica	Descrizione dell'importo da evidenziare o portare a rettifica	Segno della rettifica	Importo della rettifica o importo da evidenziare
			Totale Importo Rettifica

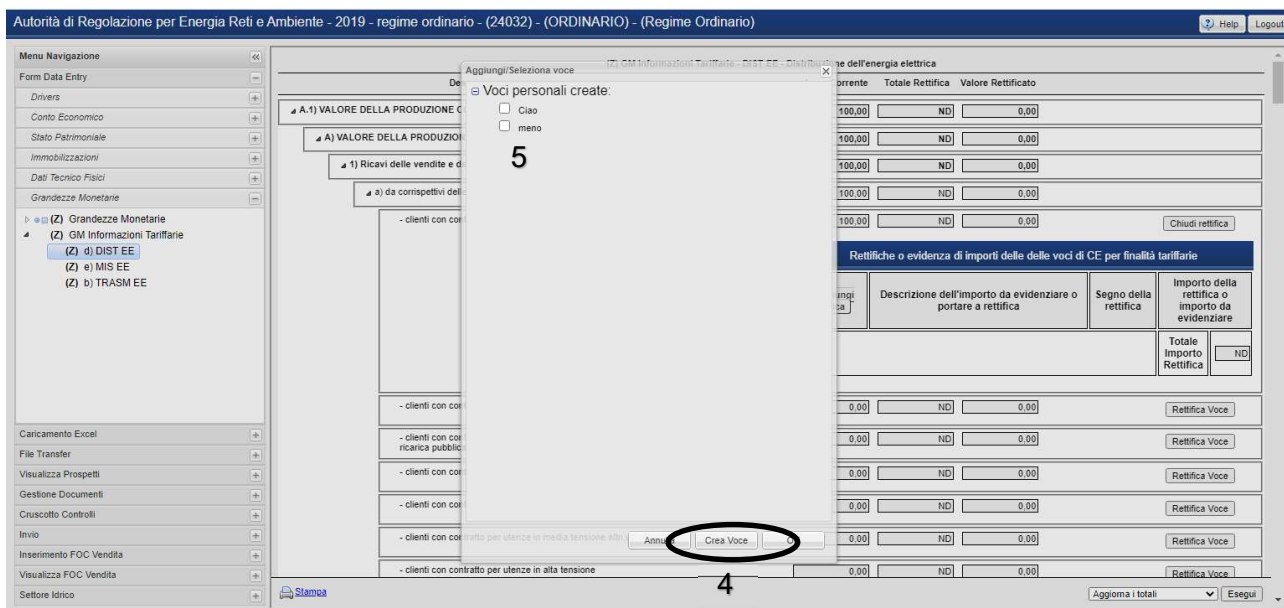
Aggiorna i totali

Esegui

Si deve, quindi, cliccare “aggiungi rettifica” (3) e si aprirà la seguente schermata dove è possibile inserire il nome della rettifica schiacciando il tasto “crea voce” (4) oppure selezionando dal menù aperto le altre eventualmente già create (5). Il passaggio successivo è l’inserimento del segno della rettifica in (+) o in (-) (6) e il valore (7).

Si deve quindi cliccare “chiudi rettifica” (8) e la rettifica risulterà già inserita e comparirà nella seconda colonna. Nella terza colonna, infine, viene calcolato il valore della voce sommando algebricamente il valore della voce corrispondente risultante dal Conto Economico dell’attività specifica e la rettifica inserita o la somma delle stesse, in caso di rettifica multipla.

Nell’ultima riga della maschera, sotto la terza colonna, comparirà una stima del costo operativo riconosciuto calcolata facendo la differenza tra il valore rettificato del “Totale costi della produzione (diretti + indiretti)” e “A) Valore della produzione”.



Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente - 2019 - regime ordinario - (24032) - (ORDINARIO) - (Regime Ordinario)

Menu Navigazione: Form Data Entry, Diversi, Conto Economico, Stato Patrimoniale, Immobilizzazioni, Dati Tecnico Fisici, Grandezze Monetarie, (Z) Grandezze Monetarie, (Z) GM Informazioni Tariffarie, (Z) d) DIST EE, (Z) e) MIS EE, (Z) b) TRASM EE.

Caricamento Excel, File Transfer, Visualizza Prospetti, Gestione Documenti, Cruscotto Controlli, Invio, Inserimento FOC Vendita, Visualizza FOC Vendita, Settore Idrico.

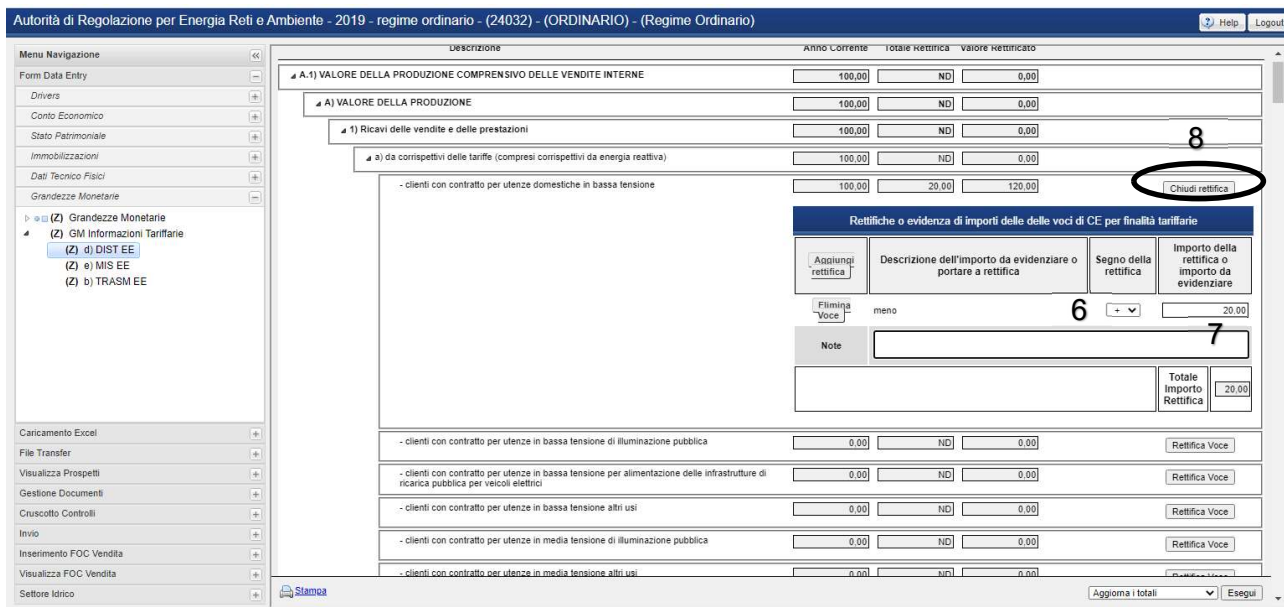
Aggiungi/Seleziona voce (Z) GM Informazioni Tariffarie - DIST EE - Distribuzione

Voci personali create:

5

4

8



Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente - 2019 - regime ordinario - (24032) - (ORDINARIO) - (Regime Ordinario)

Menu Navigazione: Form Data Entry, Diversi, Conto Economico, Stato Patrimoniale, Immobilizzazioni, Dati Tecnico Fisici, Grandezze Monetarie, (Z) Grandezze Monetarie, (Z) GM Informazioni Tariffarie, (Z) d) DIST EE, (Z) e) MIS EE, (Z) b) TRASM EE.

Caricamento Excel, File Transfer, Visualizza Prospetti, Gestione Documenti, Cruscotto Controlli, Invio, Inserimento FOC Vendita, Visualizza FOC Vendita, Settore Idrico.

Rettifiche o evidenza di importi delle voci di CE per finalità tariffarie

6

7

8

Appendice E **GMROSS - Grandezze monetarie relative alla Regolazione per obiettivi di spese e di servizio**

Ambito di applicazione

A partire dall'edizione 2024 della raccolta dati CAS, è stato introdotto il prospetto relativo alle grandezze monetarie relative alla Regolazione per obiettivi di spese e di servizio, in breve GMROSS, per le imprese che svolgono le attività di:

1. trasmissione dell'energia elettrica;
2. dispacciamento dell'energia elettrica;
3. distribuzione dell'energia elettrica, che servono almeno 25.000 POD;
4. misura dell'energia elettrica (solo per imprese che svolgano altre attività elettriche abilitate);
5. trasporto del gas naturale;
6. misura del gas naturale (solo per imprese che svolgano altre attività gas abilitate);
7. dispacciamento del gas naturale;

Le imprese che non svolgano alcuna delle attività sopra elencate, o che siano al di sotto della soglia di abilitazione per le attività che svolgono, non sono abilitate ai prospetti GMROSS e quindi non ne hanno visibilità.

Il prospetto GMROSS è reso disponibile, per le imprese interessate, all'interno del **regime contabile ordinario**. L'unica eccezione è l'impresa maggiore di trasmissione elettrica, per cui il prospetto sarà disponibile nel **regime contabile consolidato**, similmente a quanto avviene per le GMIT.

Istruzioni per la compilazione

Nel prospetto GMROSS sono presenti tutte le voci del Conto Economico dell'attività specifica e, per ciascuna voce, sono riportati i valori inseriti in precedenza nel prospetto di Conto Economico e di GMIT relativi alla stessa attività. Per la corretta compilazione dei prospetti GMROSS, si suggerisce pertanto di compilarli solo in seguito al completamento dei prospetti CE e GMIT.

Lo scopo dei prospetti GMROSS è quello di consentire alle imprese di indicare i dati relativi a Z-factor, a Y-factor e Costi *on top*, di seguito meglio illustrati.

In corrispondenza di ciascuna voce di conto economico è possibile inserire i dettagli relativi alle componenti Z-factor, Y-factor e Costi *on top*. Per ciascuna voce inserita è possibile anche inserire una nota esplicativa.

Indicazioni sull'uso dei nuovi prospetti sono riportate nel paragrafo 6.9 del manuale d'uso del sistema di separazione contabile.

È necessario allegare una nota di commento che espliciti le modalità di determinazione delle informazioni inserite nel prospetto.

Z-factor

I valori Z-factor riguardano la rendicontazione dei costi sostenuti nell'ambito dell'apposita istanza relativa allo Z-factor ai sensi dell'**articolo 40 del TIROSS** e potrà essere visualizzata/compilata solo dagli operatori che hanno prodotto la relativa istanza per l'anno in oggetto.

Similmente a quanto accade per le GMIT, in corrispondenza di ciascuna voce CE, nella colonna Z-factor è possibile inserire delle voci di dettaglio, che possono essere nominate liberamente e alle quali può essere, facoltativamente, aggiunta una nota esplicativa. In particolari casi, le note possono essere richieste obbligatoriamente dal sistema. In proposito, si veda la sezione relativa ai controlli nei prospetti GMROSS.

Con particolare riferimento alla compilazione del prospetto per l'annualità 2025, per cui è previsto un meccanismo di approvazione dello Z-factor *ex ante*, è necessario riportare nella nota di commento per ciascuna voce di CE, eventuali variazioni tra il valore effettivo riportato nei CAS e il valore stimato riportato nell'istanza *ex ante*, dettagliando lo scostamento di eventuali *driver* utilizzati *ex ante* e/o di ogni variabile/parametro utilizzato nella stima.

Y factor

Nella colonna «di cui Y-factor», è possibile dare separata evidenza di eventuali costi o ricavi derivanti da eventi imprevedibili ed eccezionali, da mutamenti del quadro normativo e dalla variazione degli obblighi relativi al servizio universale, ai sensi di quanto previsto dall'**articolo 39 del TIROSS**.

Similmente a quanto accade per le GMIT, in corrispondenza di ciascuna voce CE, nella colonna Y-factor è possibile inserire delle voci di dettaglio, che possono essere nominate liberamente e alle quali può essere, facoltativamente, aggiunta una nota esplicativa. In particolari casi, le note possono essere richieste obbligatoriamente dal sistema. In proposito, si veda la sezione relativa ai controlli nei prospetti GMROSS.

Costi on top

Nella colonna, “di cui Costi *on top*”, vanno indicati i costi “on top” definiti ai sensi dei **commi 8.3, 19.3 e 30.3 della deliberazione 497/2023/R/COM**, in apposite voci all'interno dei prospetti CE delle attività per cui sono previsti.

Ciò avviene, similmente a quanto accade per le GMIT, inserendo in corrispondenza di ciascuna voce CE, nella colonna “di cui Costi *on top*” delle voci di dettaglio, che possono essere nominate liberamente e alle quali può essere, facoltativamente, aggiunta una nota esplicativa. In particolari casi, le note possono essere richieste obbligatoriamente dal sistema. In proposito, si veda la sezione relativa ai controlli nei prospetti GMROSS.

Nella colonna “attività_Valore_rettificato_netto_on_top”, viene calcolato per ogni voce il valore di costo operativo effettivo riconoscibile al netto dei costi ON TOP.

Controlli nei prospetti GMROSS

Nei prospetti GMROSS sono inseriti alcuni controlli, descritti brevemente di seguito, volti a rendere conto di valori inusuali inseriti ed impedire l'invio di valori non compatibili tra di loro. Questi controlli sono illustrati con maggior dettaglio nel paragrafo 6.9 del manuale d'uso del sistema telematico di separazione contabile.

Controllo sui valori negativi nei prospetti GMROSS

Per ciascuna riga di CE, i singoli valori inseriti nella riga stessa in corrispondenza delle colonne Z-factor, Y-factor e Costi *on top*, di norma, devono essere positivi o al più nulli.

NB: In corrispondenza di eventuali valori negativi nelle colonne Y-factor, Z-factor e Costi *on top*, la nota facoltativa diventa obbligatoria al fine di spiegare il motivo del valore negativo.

Verifica di capienza delle voci inserite nei prospetti GMROSS

Per ciascuna riga di CE, la somma dei valori inseriti nella riga stessa in corrispondenza delle colonne Costi *on top*, Z-factor e Y-factor, a loro volta dato dalla somma dei dettagli inseriti per ciascuna colonna GMROSS, deve essere minore o al più uguale a quanto inserito nella corrispondente voce di CE, eventualmente rettificata all'interno del prospetto GMIT (considerando tutte le eventuali rettifiche, con i relativi segni, apportate alla voce).

Voce CE rettificata = $(CE\ CAS \pm \text{rettifica GMIT}) \geq \text{Costi on top} + Y\ Factor + Z\ Factor$

Di norma ciascuna riga dovrebbe superare questa verifica. Tuttavia, il controllo potrebbe non essere superato in casi eccezionali, ad esempio in seguito a rettifiche effettuate in corrispondenza della specifica voce.

NB: Se per una voce la condizione di capienza non viene rispettata, la nota relativa alla singola voce stessa dovrà essere inserita obbligatoriamente al fine di spiegare il motivo per cui tale controllo non è stato superato.

Verifiche documentali sulle GMROSS

Per inviare correttamente i CAS in seguito all'inserimento delle GMROSS, è necessario caricare una nota di commento a queste dedicata.

La nota è finalizzata ad illustrare quanto inserito nei prospetti GMROSS e riguarda tutte le colonne oggetto di dichiarazione, a seconda dell'impresa, quindi sia la colonna Z-factor, sia la colonna Y-factor sia i valori *on top*, se sono stati inseriti.

Qualora lo si ritenga necessario, è possibile riportare nella nota dettagli ulteriori rispetto a quanto inserito nelle GMROSS, come ad esempio il riferimento alle singole istanze Z-factor cui si riferiscono i valori inseriti.

Appendice F Approfondimento di voci contabili rilevanti a fini regolatori

Si forniscono di seguito alcuni approfondimenti contabili su alcune poste contabili rilevanti a fini regolatori

F.1 - Le Immobilizzazioni e i costi capitalizzabili da commesse interne: i costi di SC e FOC

Secondo quanto affermato dall'OIC 16, il costo di produzione comprende i costi diretti (materiale e mano d'opera diretta, costi di progettazione, forniture esterne, ecc.) e i costi generali di produzione, per la quota ragionevolmente imputabile al cespite per il periodo della sua fabbricazione fino al momento in cui il cespite è pronto per l'uso; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della loro fabbricazione (non potendo tuttavia essere iscritti in RAB ad incremento patrimoniale).

Al fine della valutazione **non** devono dunque rientrare i costi di natura commerciale e amministrativa (quali i canoni di locazione degli uffici, gli stipendi del personale di sorveglianza, gli stipendi del personale amministrativo), avendo esclusiva rilevanza i costi industriali o di fabbricazione del bene. In tema di patrimonializzazione dei costi, anche secondo lo IAS 16, le spese generali ed amministrative sono considerate costi che non possono mai essere imputati a maggior valore del bene.

A tal riguardo, non è pertanto contabilmente corretto né ammissibile da un punto di vista regolatorio attribuire alla commessa costi di natura amministrativa e commerciale contabilizzati nei Servizi Comuni e nelle Funzioni Operative Condivise

F.2 - Il principio IFRIC 12: le disposizioni per la contabilizzazione degli asset per le imprese di servizi in concessione per le imprese elettriche e gas

Con regolamento CE n. 254/2009, la Commissione Europea ha omologato l'IFRIC 12 che è diventato obbligatorio per i bilanci redatti in conformità ai principi contabili internazionali che hanno data di inizio successiva a quella di omologazione.

L'IFRIC 12 prevede che il concessionario non deve iscrivere l'infrastruttura in concessione tra le attività materiali in quanto non ne detiene il "controllo", ma il solo diritto a utilizzarla per fornire il servizio in accordo con i termini e le modalità definite con il concedente.

L'IFRIC 12 introduce i seguenti modelli contabili alternativi:

- Intangible asset model: l'impresa rileva un'attività immateriale se ha il diritto (licenza) di far pagare gli utenti del servizio pubblico;
- Financial asset model: l'impresa rileva un'attività finanziaria nella misura in cui ha un diritto contrattuale incondizionato a ricevere disponibilità liquide o un'altra attività dal o su indicazione del concedente;

- Modello misto: l'impresa rileva separatamente due componenti del corrispettivo, iscrivendo sia un'attività immateriale sia un'attività finanziaria.

Il modello comunemente adottato dalla maggioranza delle imprese operanti del settore elettrico e del gas che si avvale dei principi contabili internazionali, prevede l'utilizzo del primo dei tre modelli (Intangible asset model) che comporta la contabilizzazione dei ricavi relativi alle realizzazioni/migliorie delle infrastrutture al costo di commessa in base ai criteri previsti per i lavori in corso su ordinazione (ex IFRS 15³⁹); in pratica a livello di risultato operativo non si rilevano variazioni, mentre nello Stato Patrimoniale si registra una mera riclassifica tra immobilizzazioni materiali ed immateriali.

Le imprese che hanno contabilizzato nel loro bilancio le proprie infrastrutture in concessione secondo l'IFRIC 12 dovranno provvedere alla completa riclassifica degli stessi nei CAS, sia dal punto di vista patrimoniale che economico. In particolare, si richiede:

- la riclassifica contabile delle immobilizzazioni da immobilizzazioni immateriali a materiali nello stato patrimoniale e nel prospetto riepilogativo della movimentazione delle immobilizzazioni materiali e immateriali;
- il rigiro degli ammortamenti da immateriali a materiali nel conto economico;
- la riclassifica di tutti i costi capitalizzati nella voce A4) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni.

In caso di contabilizzazione di un plus/margine aggiunto ai costi di commessa, esso dovrà essere contabilizzato in una voce residuale afferente i ricavi delle vendite e delle prestazioni, il cui contenuto dovrà essere dettagliato nella nota di commento; nella nota si dovrà inoltre dare evidenza della contropartita patrimoniale utilizzata.

Al fine di attuare le suddette revisioni è preferibile che gli operatori si avvalgano della colonna Elisioni nello Stato patrimoniale e nel Conto economico tramite le quali è possibile ricondurre le informazioni classificate nei CAS a quelle del bilancio di esercizio.

Occorre altresì fornire adeguate spiegazioni nella nota di commento ai CAS delle riclassifiche effettuate, esplicitando la metodologia ed i criteri di valutazione applicati, in particolare quelli relativi alla valutazione delle immobilizzazioni in concessione, dei relativi ammortamenti e dei ricavi connessi ai servizi di realizzazione/miglioria degli impianti (dettagliando le voci di costo capitalizzate).

Si ricorda che l'applicazione dell'IFRIC 12 deve essere segnalata nella dichiarazione preliminare di cui al comma 30.13 del TIUC anche in riferimento all'eventuale obbligo di redazione dei CAS in riferimento al bilancio consolidato.

Si precisa che quanto descritto nella presente appendice si applica esclusivamente alle attività dei settori elettrico e gas. Con riferimento al Macroaggregato del settore idrico e alle Attività/ATO del settore idrico si rimanda al punto 1) dell'Appendice I al presente Manuale.

³⁹ L'IFRS 15 *Ricavi provenienti da contratti con i clienti* ha sostituito lo IAS 11 *Commesse a lungo termine* a partire dal 1° gennaio 2018.

PARTE VIII SEPARAZIONE CONTABILE DEL SETTORE IDRICO

29 Premessa

La presente parte del Manuale di contabilità regolatoria illustra i criteri di separazione contabile per il settore idrico e, di fatto, ripercorre l'intero processo di separazione contabile già illustrato nel Manuale. Tale approccio è giustificato dalla necessità di fornire ai gestori del servizio idrico integrato (di seguito: SII⁴⁰) una guida specificamente dedicata alla separazione contabile delle attività del settore idrico; l'esposizione degli argomenti di questa parte del Manuale viene, pertanto, trattata come un vero e proprio Manuale dedicato al settore idrico, rivolto ai gestori che operano in almeno una delle attività del settore idrico indicate all'articolo 4.1 del TIUC lettere da w) a z).

Si ricorda che, con la deliberazione 24 marzo 2016, 137/2016/R/com (di seguito: deliberazione 137/2016/R/com), ed in particolare con l'Allegato A alla medesima deliberazione (di seguito: TIUC), l'Autorità per l'energia elettrica il gas e il sistema idrico, oggi ARERA (di seguito: Autorità) ha integrato le disposizioni di separazione contabile (*unbundling* contabile) per le imprese operanti nei settori dell'energia elettrica e del gas, di cui alla deliberazione 22 maggio 2014, 231/2014/R/com (di seguito deliberazione 231/2014/R/com), con le disposizioni in materia di obblighi di separazione contabile per i gestori del SII.

Con la medesima deliberazione 137/2016/R/com, inoltre, l'Autorità ha dato mandato congiunto al Direttore dell'allora Direzione Sistemi Idrici e al Direttore dell'allora Direzione Infrastrutture *Unbundling* e Certificazione dell'Autorità di aggiornare, anche tramite apposito tavolo tecnico con gli operatori e le associazioni rappresentative di categoria⁴¹, il Manuale di contabilità regolatoria (di seguito: il Manuale), già pubblicato per il settore elettrico e gas, integrandolo con apposite linee guida in materia di separazione contabile del settore idrico in coerenza con quanto disposto dalla deliberazione 137/2016/R/com⁴².

Successivamente, con la deliberazione 10 novembre 2017, 742/2017/R/com, l'Autorità ha avviato un procedimento finalizzato alla revisione della normativa in materia separazione contabile per il settore dell'energia elettrica e del gas, per il settore idrico e per il servizio di telecalore; nella deliberazione, l'Autorità ha stabilito che le raccolte dei CAS relativi al settore idrico esclusivamente per gli esercizi 2016 e 2017 fossero considerate sperimentali. Tale scelta è stata giustificata, tra le altre cose, dagli approfondimenti effettuati in sede di realizzazione del nuovo sistema telematico di raccolta che hanno determinato esigenze, da un lato, di integrazione e semplificazione del processo di separazione contabile delineato dal TIUC per il settore idrico e, dall'altro, di miglioramento della qualità dell'informazione ai fini regolatori da parte dell'Autorità. Tali esigenze hanno, quindi, comportato la necessità di introdurre, rispetto a quanto previsto originariamente dal TIUC, alcune modifiche

⁴⁰ Servizio Idrico Integrato come definito all'articolo 1 del TIUC.

⁴¹ Al tavolo di lavoro hanno partecipato: ANCI - Associazione Nazionale Comuni Italiani, ANEA - Associazione Nazionale degli Enti di Governo d'Ambito per l'Idrico e i Rifiuti, ANFIDA - Associazione Nazionale fra gli Industriali degli Acquedotti, ANIDA - Associazione Nazionale delle Imprese di Difesa dell'Ambiente, UTILITALIA - Federazione Utilities.

⁴² La prima versione del Manuale con indicazioni specifiche per il settore idrico è relativa alla campagna 2016 ed è disponibile nella sezione "Separazione contabile" del sito internet dell'Autorità, unitamente a quelle delle campagne successive.

al menzionato sistema telematico di raccolta con riferimento ad una serie di aspetti che verranno meglio descritti nel presente documento.

La presente sezione del manuale ha pertanto ad oggetto la separazione delle poste contabili relative al settore idrico per l'esercizio 2025, ovvero per il primo esercizio che si apre dopo il 31 dicembre 2024, ed è frutto anche dei contributi forniti dai partecipanti dei diversi tavoli di lavoro, sia nel settore elettrico e gas, sia nel settore idrico, indetti dall'Autorità a partire dal 2014 e tiene in considerazione gli esiti delle precedenti campagne di raccolta per il settore idrico (a partire dall'esercizio 2016), nonché l'esperienza maturata dagli operatori nella predisposizione dell'*unbundling* contabile dei settori elettrico e gas, laddove l'obbligo della separazione contabile è in vigore da più tempo.

Le specifiche tecniche contenute nel Manuale rappresentano linee guida che potranno essere utili alle imprese nell'applicazione delle disposizioni del TIUC⁴³. Eventuali criteri adottati dalle imprese nella redazione dei CAS, che si discostino dalle specifiche tecniche contenute nel Manuale, devono essere oggetto di apposita informativa nella nota di commento che evidenzia come i criteri utilizzati siano conformi al TIUC.

Anche per questa edizione della raccolta dati di *unbundling* contabile per il settore idrico, le specifiche contenute nel Manuale tengono conto degli esiti dei primi anni di applicazione sperimentale dell'*unbundling* idrico nonché dei quesiti che sono pervenuti dagli operatori nel corso delle campagne di raccolta dei CAS. Il manuale verrà aggiornato per le future campagne di raccolta dati sulla base delle modifiche o integrazioni alle disposizioni del TIUC da parte dell'Autorità che si renderanno necessarie. Le successive versioni del Manuale saranno oggetto di pubblicazione, previo comunicato, sulla pagina del sito internet dell'Autorità dedicata alla separazione contabile, con evidenza, laddove intervenute, delle modifiche introdotte rispetto alle precedenti versioni.

Le appendici alla presente Parte del Manuale, in particolare le appendici da G a K potranno essere aggiornate e integrate, e quindi pubblicate sulla pagina *unbundling* del sito internet dell'Autorità, prima di una nuova versione del Manuale e anche in maniera indipendente, sulla base delle risposte fornite dagli Uffici ai quesiti in materia di separazione contabile pervenuti dai gestori del SII nel corso delle raccolte annuali.

30 Dove reperire la documentazione sulla separazione contabile

Tutta la normativa di riferimento, la documentazione interpretativa, compreso il presente Manuale ed ogni altra informazione relativa alla separazione contabile, sono disponibili sul sito Internet dell'Autorità nell'apposita pagina dedicata all'*unbundling* contabile. La pagina è accessibile dal seguente indirizzo Internet:

<https://www.arera.it/area-operatori/separazione-contabile-e-riconciliazione>

Nella pagina sono, inoltre, pubblicati:

⁴³ Le linee guida indicate nel Manuale di contabilità regolatoria potranno essere prese a riferimento da parte degli Uffici dell'Autorità per la verifica, anche in sede di ispezione, della corretta applicazione delle suddette disposizioni da parte dei gestori del SII.

- il rinvio alla pagina internet contenente gli schemi contabili esemplificativi della struttura dei CAS relativi a ciascuna raccolta annuale, compilabili **esclusivamente** tramite il sistema telematico di raccolta e riguardanti i settori elettrico, gas e idrico (<https://www.arera.it/area-operatori/unbundling-schemi>);
- i comunicati che annunciano l'apertura delle singole raccolte annuali dei CAS;
- le precedenti edizioni del Manuale relative alle campagne di raccolta dati di *unbundling* contabile;
- il manuale tecnico per l'accesso e l'uso del sistema telematico di raccolta dei CAS;
- i riferimenti per richiedere assistenza sull'accesso e l'uso del sistema telematico di raccolta dei CAS, nonché il modulo e la procedura per la presentazione dei quesiti in materia di separazione contabile;
- ogni altra informazione o comunicazione relativa agli obblighi di separazione contabile o alla predisposizione e all'invio dei CAS.

31 Ambito di applicazione della separazione contabile – settore idrico

L'articolo 3 del TIUC definisce l'ambito di applicazione della separazione contabile per le imprese che operano nei settori dell'energia elettrica e del gas e per i gestori del SII. In particolare, le lettere dalla a) alla c) del comma 3.1 del TIUC fanno riferimento agli esercenti del settore elettrico e gas, mentre la lettera d) si riferisce ai gestori del SII.

Nel presente paragrafo si riportano le disposizioni in ambito di applicazione della separazione contabile relative al settore idrico mentre per l'applicazione ai settori dell'energia elettrica e del gas si rimanda al paragrafo 4 del presente Manuale.

Per quanto riguarda il settore idrico, il TIUC prevede che i destinatari delle disposizioni di separazione contabile siano i gestori del SII, ovvero di ciascuno dei singoli servizi che lo compongono. Tali soggetti gestiscono il servizio in base ad un affidamento assentito in conformità alla normativa *pro tempore* vigente e non dichiarato cessato *ex lege*, secondo quanto disposto dall'articolo 172, comma 2 del d.lgs. 152/06.

Non sono, pertanto, tenuti a rispettare gli obblighi in materia di separazione contabile i soggetti che gestiscono uno o più servizi del SII ma non sono affidatari dei servizi medesimi.

Ad esempio, nel caso in cui un soggetto A sia affidatario del servizio di acquedotto e si avvalga di una mera società di servizi B per la gestione del medesimo servizio, oppure il servizio di acquedotto, pur essendo affidato al gestore A sia comunque effettivamente gestito da un soggetto C, non conforme o comunque non autorizzato a proseguire la gestione, l'unico soggetto tenuto a rispettare gli obblighi in materia di separazione contabile in relazione all'attività di acquedotto è il gestore A che è tenuto a dichiarare i dati relativi al proprio bilancio d'esercizio.

Nel caso poi in cui il soggetto A sia affidatario del servizio idrico integrato ma gli asset siano iscritti nel bilancio di una società operativa B per la gestione del medesimo servizio, tenuto conto delle finalità di cui all'articolo 2 del TIUC, saranno tenuti a rispettare gli obblighi in materia di separazione contabile sia il soggetto A sia il soggetto B.

Si evidenzia, che, in conformità a quanto disposto dal d.l. 133/2014 e sulla base di quanto previsto più di recente dal decreto-legge 152/2021⁴⁴, numerose gestioni di piccole dimensioni operanti in regime di salvaguardia sono destinate a permanere, anche nel prossimo futuro, quali soggetti esercenti il servizio. Tuttavia, anche per questi soggetti, l'Autorità non può prescindere dalla disponibilità di adeguati elementi di tipo economico e patrimoniale necessari per l'approvazione delle relative predisposizioni tariffarie.

In un'ottica di semplificazione amministrativa, fermo restando l'obbligo di invio e tenuta della contabilità separata valido per tutti i gestori, indipendentemente dalla loro dimensione, il TIUC ha, quindi, previsto un regime di separazione contabile semplificato specifico per il settore idrico, da applicarsi ai gestori di minore dimensione, differenziato rispetto al regime semplificato applicato alle imprese elettriche e del gas.

Alla luce di quanto sopra, così come previsto dal TIUC, devono ritenersi **obbligati alla separazione contabile tutti i soggetti affidatari del SII ovvero di un singolo servizio che lo compone che operano nel settore idrico sotto qualsiasi forma giuridica**: quindi, non solo i soggetti che operano tramite una delle forme giuridiche previste dal Codice civile per le imprese commerciali (es. società di persone o società commerciali), ma anche i soggetti che operano anche solo in uno dei citati settori tramite altre forme giuridiche di natura pubblica (enti pubblici locali: comuni, aree metropolitane, comunità montane, etc.) o di natura privata (associazioni di comuni, consorzi, imprese cooperative, etc.). In merito agli enti pubblici locali, si sottolinea che l'evoluzione normativa⁴⁵ in materia di tenuta della contabilità ha avviato già da tempo un processo di armonizzazione contabile, rispetto alle normative per le imprese commerciali, con l'obiettivo di ottenere informazioni omogenee, concordanti, collegabili, attraverso la connessione "a un linguaggio contabile unico", e, quindi, in prospettiva equiparabili con quelle delle imprese commerciali.

I presupposti normativi per l'intervento del regolatore in materia di norme di separazione contabile per il settore idrico vanno ritrovati nell'ambito della legislazione nazionale non essendoci, diversamente da quanto previsto per il settore elettrico e gas, una direttiva comunitaria che preveda obblighi di separazione contabile per i gestori del settore.

⁴⁴ Il riferimento, in particolare, è alla previsione di cui all'articolo 22, comma 1-*quiquies*, del decreto-legge 152/2021, che (introducendo il comma 2-*ter* all'articolo 147 del decreto legislativo 152/2006) ha fissato un termine ultimo (1 luglio 2022) entro il quale l'Ente di governo dell'Ambito era tenuto ad esprimersi sulla ricorrenza dei requisiti per la salvaguardia delle gestioni in forma autonoma di cui al comma 2-*bis*, lettera b), dell'articolo 147 del decreto legislativo 152/2006, nonché un termine (30 settembre 2022) entro il quale il richiamato Ente era tenuto a provvedere ad affidare al gestore unico tutte le gestioni non fatte salve ai sensi del citato comma 2-*bis*.

⁴⁵ Con il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 recante "*Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42*", corretto ed integrato dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126, si definiscono la cornice e i principi fondanti dell'armonizzazione contabile demandando la definizione dei dettagli applicativi ai successivi decreti attuativi.

La creazione del linguaggio unico, nell'impianto normativo di riferimento, transita per il piano dei conti integrato, impostato nella sua struttura dall'art. 4 del Dlgs. N. 118/2011. Il piano dei conti è strutturato in forma modulare per consentire riclassificazioni utili a fini informativo-gestionali, oltre al consolidamento dei conti pubblici per diverse tipologie e diversi livelli di governo. Inoltre, attraverso l'elenco delle articolazioni delle singole unità elementari dei conti finanziari ed economico-patrimoniali, è realizzata l'integrazione tra la contabilità finanziaria e quella economico-patrimoniale.

L'articolo 21, commi 13 e 19, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201 (di seguito: decreto legge 201/11) ha, infatti, trasferito all'Autorità le funzioni di regolazione e controllo dei servizi idrici precedentemente attribuite dal decreto legge 13 maggio 2011, n. 70, all'Agenzia nazionale per la regolazione e la vigilanza in materia di acqua, contestualmente soppressa, precisando che tali funzioni vengono esercitate con i medesimi poteri attribuiti all'Autorità stessa dalla legge 14 novembre 1995, n. 481 (di seguito: legge 481/95).

Secondo quanto disposto dall'articolo 2 della legge 481/95, alla lettera f), l'Autorità può emanare direttive per la separazione contabile e amministrativa, che consentano di evidenziare separatamente gli oneri conseguenti alla fornitura del servizio universale definito dalle convenzioni, verificando i costi delle singole prestazioni, al fine di assicurare, tra l'altro, la loro corretta disaggregazione e imputazione, garantendo altresì un confronto con i costi di servizi analoghi in altri Paesi e la pubblicizzazione dei dati raccolti.

L'articolo 3 del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 20 luglio 2012, attuativo dell'articolo 21, comma 19, del decreto legge 201/11, precisa le funzioni attribuite all'Autorità, tra le quali quella di adottare *direttive per la trasparenza della contabilità e per la separazione contabile e amministrativa dei gestori del servizio idrico integrato o di suoi segmenti, nonché la rendicontazione periodica dei dati gestionali ai fini dello svolgimento dei propri compiti istituzionali, assicurando la corretta disaggregazione di costi e ricavi per funzione svolta, per area geografica e categoria di utenza, valutando i costi delle singole prestazioni, anche ai fini di un confronto comparativo.*

La disaggregazione dei costi e dei ricavi per area geografica di cui sopra si deve intendere riferita all'Ambito Territoriale Ottimale (ATO) che, ai sensi dell'art. 147 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152 (di seguito: d.lgs. 152/06), come integrato dall'articolo 7 del decreto-legge n. 133/14 convertito nella legge n. 164/14, è il territorio sulla base del quale sono organizzati i servizi idrici e sul quale esercita le proprie prerogative in materia di organizzazione del servizio idrico integrato l'Ente di governo dell'Ambito individuato dalla Regione.

Tale impostazione, che prevede la disaggregazione delle poste contabili per ATO, si rende necessaria per garantire l'applicazione della disciplina tariffaria introdotta dall'Autorità e appare coerente con quanto già previsto dal D.M. 1° agosto 1996, il quale dispone che *“il concessionario è tenuto a redigere il conto economico e lo stato patrimoniale per ciascuna gestione del servizio idrico integrato separatamente da quelli di altre gestioni, anche dello stesso settore. Il conto economico è basato su contabilità analitica per centri di costo ed è redatto in forma riclassificata secondo il decreto legislativo n. 127/91. Il bilancio di esercizio deve essere certificato da società all'uopo abilitate”*⁴⁶.

31.1 Ambito di applicazione per i soggetti tenuti al bilancio consolidato

Sempre in tema di ambito di applicazione per il settore idrico, diversamente dai settori elettrico e gas, ***il TIUC non ha introdotto obblighi di separazione del bilancio consolidato per i gestori del SII***, in un'ottica di introduzione graduale degli obblighi di separazione contabile per i suddetti gestori, che nella maggior parte dei casi sono di dimensioni minori rispetto a quelli del settore dell'energia elettrica e del gas.

Nel caso in cui il gestore del SII operi anche nel settore elettrico e gas e sia soggetto alle disposizioni contenute nell'articolo 20 del TIUC, che prevede la separazione contabile del bilancio consolidato

⁴⁶ Cfr. Articolo 9 dell'allegato al citato D.M..

riferito al gruppo societario di appartenenza, *dovrà imputare le attività idriche di cui al comma 4.1, lettere da w) a z), alle “attività diverse” di cui al comma 4.2.*

32 Decorrenza degli obblighi di separazione contabile previsti dal TIUC

La presente raccolta dati 2025 si applica al primo esercizio che si apre dopo il 31 dicembre 2024. In particolare, la separazione contabile prevista dal TIUC si intende riferita *al bilancio dell'impresa redatto per l'esercizio 2025*, nel caso in cui l'esercizio sociale coincida con l'anno solare. Per le imprese con esercizio sociale non coincidente con l'anno solare, le disposizioni del TIUC si applicano ai bilanci relativi agli esercizi con data di apertura compresa tra *il 1° gennaio 2025 e il 31 dicembre 2025*, indipendentemente dalla data di chiusura.

Si rammenta che, a partire dall'esercizio 2018, non si applicano più alcune delle semplificazioni previste per gli esercizi sperimentali 2016 e 2017 dalle deliberazioni 137/2016/R/com e 742/2017/R/com. Pertanto:

- *il regime semplificato del SII può essere selezionato solo dai gestori monoATO che servono meno di 50.000 abitanti e, nel caso in cui operino anche nelle attività del settore elettrico e gas, non siano già soggetti al regime ordinario di separazione contabile ai sensi del comma 8.1 del TIUC;*
- *per il regime ordinario, non possono essere più utilizzati criteri convenzionali di natura ex post per la separazione delle poste contabili nelle attività idriche di cui al comma 4.1 del TIUC.*

Si precisa, inoltre, che:

- per il regime ordinario la separazione per comparti deve essere effettuata solo per le poste economiche;
- *nel caso in cui un gestore del SII operi anche in una delle attività dei settori elettrico e gas e non superi per tale attività le soglie previste per l'esenzione (individuate al comma 31.1 del TIUC), sarà necessario allocare le relative poste alle “attività diverse”. Fa eccezione il caso in cui tale attività - non riconducibile al settore elettrico e gas dato il mancato superamento delle citate soglie - rientri tra le “Altre attività idriche relative ad obiettivi di sostenibilità energetica ed ambientale”, come definite all'art.1 del metodo tariffario idrico MTI-4, in quanto i relativi impianti siano esplicitamente inseriti nella programmazione redatta dal pertinente Ente di governo d'ambito; qualora si verificino tali circostanze, le poste patrimoniali ed economiche di tale attività dovranno essere allocate all'Attività/Comparto “Altre attività idriche/Attività idriche diverse da quelle rientranti nel SII”;*
- sia per il regime ordinario sia per il regime semplificato del SII, nel caso in cui si siano redatti più bilanci infrannuali, i gestori del SII possono far riferimento al comma 30.11 del TIUC (in luogo del comma 30.12), predisponendo e inviando i CAS riferiti ad un solo bilancio tra quelli redatti, scelto a discrezione del gestore medesimo in quanto ritenuto più rappresentativo delle operazioni compiute in quel determinato esercizio, motivando la scelta all'interno della nota di commento ai CAS.

Si precisa, ulteriormente, che i termini per l'invio dei CAS previsti dal TIUC iniziano a decorrere dalla data di apertura della raccolta o, se successiva, dalla data di approvazione del bilancio. A seguire si richiamano i termini prescritti dal TIUC:

- entro 90 giorni dall'approvazione del bilancio di esercizio, sia in caso di regime ordinario di separazione contabile sia in caso di regime semplificato (artt. 30.1 e 30.5 TIUC);
- entro 120 giorni dalla data di chiusura dell'esercizio sociale, nel caso in cui l'esercente non sia tenuto, ai sensi di legge, all'approvazione del bilancio di esercizio (art. 30.7 TIUC).

Giova ricordare che i termini ordinari di approvazione del bilancio, previsti dalla legge, sono di 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale; pertanto, ***qualora tali termini non vengano rispettati, i termini per l'invio dei CAS decorrono comunque dalla data prevista dalla normativa per l'approvazione ordinaria di bilancio***. Si riporta di seguito un esempio a titolo illustrativo.

L'esercizio sociale dell'impresa *Beta* ha decorrenza 1/07/2025 – 30/06/2026 ed è soggetta all'invio dei CAS in quanto gestore del SII. I termini ordinari per l'approvazione del bilancio sono pari a 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio; pertanto il bilancio deve essere approvato entro il 28 ottobre 2026. La data di apertura della raccolta è il 14 maggio 2026. Nel caso in esame, l'impresa approva il bilancio il 20 ottobre 2026, successivamente alla data di apertura di raccolta dati; quindi i 90 giorni per l'invio dei CAS all'Autorità, decorrono dalla data di approvazione del bilancio.

Qualora *Beta* approvi il bilancio in una data successiva al 28 ottobre 2026 (data ultima per l'approvazione del bilancio nei termini ordinari), la decorrenza dei 90 giorni per l'invio dei CAS rimane comunque il 28 ottobre 2026. In questo caso il termine finale per la trasmissione sarebbe il 27 gennaio 2027.

Per tutte le imprese che approvano il bilancio in una data antecedente all'apertura della raccolta, il termine ultimo per l'invio dei CAS è calcolato a partire dalla data di apertura della raccolta stessa: da tale data decorrono i 90 giorni.

Si ricorda infine la sospensione della raccolta nel mese di agosto. In tale periodo i termini previsti dall'articolo 30 del TIUC per l'invio si considerano altrettanto sospesi. Per ogni raccolta si faccia riferimento al relativo comunicato pubblicato sul sito istituzionale dell'Autorità al seguente link:

<https://www.arera.it/area-operatori/separazione-contabile-e-riconciliazione>

33 Inadempienza agli obblighi di separazione contabile

Si precisa, da ultimo, che non esistono sanzioni automatiche per la mancata tenuta della contabilità separata o per la mancata predisposizione o invio dei CAS ai sensi del TIUC. ***Le sanzioni possono essere comminate dall'Autorità solo nell'ambito di appositi procedimenti sanzionatori, a seguito dei quali viene accertata la violazione degli obblighi previsti dal TIUC.*** Tuttavia, in base a quanto disposto dal comma 30.15 del TIUC, è prevista, come misura cautelativa, la ***sospensione di eventuali erogazioni di contributi a carico del sistema da parte della CSEA (Cassa per i Servizi Energetici e Ambientali)*** nei confronti degli esercenti e dei gestori del SII - tenuti all'invio dei CAS ai sensi del TIUC, ma che risultino inadempienti a tale invio. Trattasi di misure cautelative che vengono rimosse non appena tali soggetti provvedono al suddetto invio.

Nello specifico, gli Uffici dell'Autorità verificano periodicamente, con cadenza almeno mensile, l'adempimento degli obblighi di separazione contabile da parte delle imprese. In seguito a ciò, gli elenchi aggiornati con la situazione di adempimento da parte delle imprese sono inviati alla CSEA, che provvede ad integrare queste informazioni con altre verifiche compiute dalla CSEA stessa. Quest'ultima provvede a comunicare direttamente alle singole imprese interessate l'eventuale sospensione dei versamenti, indicandone il motivo, ovvero, riprende ad effettuare i versamenti in caso di adempimento da parte dell'impresa. Per quanto illustrato, dopo l'adempimento da parte dell'impresa, i tempi necessari alla ripresa dei versamenti possono arrivare a due mesi.

34 I regimi contabili

Il comma 4.1 del TIUC elenca le attività del settore elettrico, del gas e del settore idrico che sono rilevanti ai fini della separazione contabile. Pertanto, qualsiasi esercente o gestore che operi in una o più tra le attività elencate al comma 4.1, è soggetta agli obblighi previsti dal TIUC. In tal senso, anche i soggetti che operano in una sola delle attività di cui al comma 4.1 (*operatori mono-attività, indipendentemente dal fatto che svolgano o meno anche attività diverse*) rientrano comunque nei citati obblighi di separazione contabile.

Fanno eccezione a tale regola, ai sensi del comma 3.1 lettera d) del TIUC, le imprese che, non ricadendo nell'ambito di applicazione di cui al comma 3.1 lettere da a) a c), operino nel settore idrico esclusivamente nelle altre attività idriche e non siano quindi gestori del SII. In tal caso l'impresa non sarà soggetta alla separazione contabile.

Ai fini dell'assolvimento degli obblighi di separazione contabile previsti per le imprese operanti nel settore dell'energia elettrica e del gas e nel settore idrico, il TIUC prevede tre diversi regimi di separazione contabile:

- il regime ordinario di separazione contabile (Titolo V e Titolo VI) comune al settore idrico e al settore elettrico e del gas;
- il regime semplificato di separazione contabile (Titolo VIII) per le imprese del solo settore elettrico e del gas che non superano le soglie del regime ordinario (per il quale si rimanda alla parte V del presente Manuale);
- il regime semplificato del SII (Titolo IX), di cui al comma 9.2, per gli operatori del settore idrico non tenuti al regime ordinario ai sensi del comma 8.2. In caso di operatori *multiutility* vige l'obbligo di compilare i CAS secondo il regime ordinario ai sensi del comma 8.4.

Il regime ordinario è comune al settore idrico e al settore elettrico e del gas e viene applicato in base a requisiti sostanzialmente dimensionali delle imprese.

A partire dall'esercizio 2018 (il primo esercizio che si apre dopo il 31/12/2017) i requisiti per l'applicabilità del regime ordinario sono elencati al comma 8.1 con riferimento al settore elettrico e del gas naturale e al comma 8.2 con riferimento al settore idrico. Pertanto, *per quanto riguarda il settore*

idrico, in continuità con quanto avvenuto a partire da tale esercizio, saranno tenuti ad applicare il regime ordinario tutti i gestori che servono almeno 50.000 abitanti⁴⁷ e, indipendentemente dal requisito dimensionale:

- *i gestori affidatari di uno o più servizi su più ATO (gestori multiATO);*
- *i gestori del SII che operano nel settore elettrico e gas (imprese multiutility) e sono soggetti ad applicare il regime ordinario previsto dal comma 8.1 del TIUC per i settori dell'energia elettrica e del gas.*

E' sufficiente che l'impresa possieda uno solo dei requisiti menzionati sopra, riferiti ad una singola attività per ricadere nell'ambito di applicazione del regime ordinario. Ad esempio, se un'impresa è gestore del SII e serve meno di 50.000 abitanti, ma al contempo è attiva nella distribuzione di gas naturale con un numero di punti di riconsegna alla fine dell'esercizio precedente superiore a 5.000, tale impresa sarà soggetta al regime ordinario di separazione contabile.

Per quanto concerne le soglie di applicazione del regime ordinario al settore idrico, occorre distinguere tra gestori del SII che gestiscono l'intero processo del SII o almeno parte significativa di esso in un determinato territorio erogando il servizio agli utenti finali e il gestore grossista che invece gestisce uno o più comparti o attività del SII erogando tale servizio a utenti diversi dagli utenti finali, generalmente altri gestori del SII (si vedano le definizioni dell'articolo 1 del TIUC). Nel primo caso il limite dimensionale è rappresentato dal numero di abitanti serviti, pari a 50.000. Tale limite rileva solo per i gestori che operano in un unico ATO.

Per quanto concerne il grossista che non opera su più ATO, di dimensioni rilevanti, l'applicazione del regime ordinario è rimessa alla decisione dell'Ente di governo dell'Ambito, che può autorizzare il gestore grossista a predisporre i conti annuali separati secondo il regime semplificato del SII ai sensi del comma 8.2 lettera b).

In tutti i casi in cui il gestore eroghi il servizio in più ATO, questi è sempre tenuto alla redazione dei CAS secondo il regime ordinario, indipendentemente dal numero di abitanti serviti (come specificato al comma 8.2, lettera c), del TIUC).

Nella seguente Tabella 2 sono riportate le soglie per l'applicazione dei regimi contabili ordinario e semplificato del SII per i gestori del SII. Si ricorda che per i gestori del SII non è mai ammessa l'esenzione dall'invio, fatta eccezione per i soggetti operanti esclusivamente nell'attività "altre attività idriche" i quali non sono destinatari degli obblighi di separazione contabile.

Nel caso in cui un gestore del SII operi anche in una delle attività dei settori elettrico e gas e non superi per tale attività le soglie previste per l'esenzione (individuate all'art. 31 del TIUC), sarà necessario allocare le relative poste alle "attività diverse". Fa eccezione il caso in cui tale attività - non riconducibile al settore elettrico e gas dato il mancato superamento delle citate soglie - rientri tra le "Altre attività idriche relative ad obiettivi di sostenibilità energetica

⁴⁷ Si ricorda che, per i primi due anni di applicazione delle disposizioni del TIUC, (esercizi 2016 e 2017), i gestori del SII che superavano la soglia per il regime ordinario (50.000 abitanti serviti) avevano la facoltà di optare comunque per il regime semplificato del SII posto che:

- non fossero affidatari del servizio in più ATO;
- nel caso di operatore multiutility, non superassero le soglie per l'applicazione del regime ordinario previste dal comma 8.1 per i settori dell'energia elettrica e del gas.

ed ambientale”, come definite all’art.1 del metodo tariffario idrico MTI-4, in quanto i relativi impianti siano esplicitamente inseriti nella programmazione redatta dal pertinente Ente di governo d’ambito; qualora verificate tali circostanze, le poste patrimoniali ed economiche di tale attività dovranno essere allocate all’Attività/Comparto “Altre attività idriche/Attività idriche diverse da quelle rientranti nel SII”.

Nel seguito del manuale vengono illustrati le norme contabili e gli schemi relativi al:

- Regime ordinario;
- Regime semplificato del SII.

Poiché i due regimi sono retti dalle medesime logiche contabili e si differenziano unicamente per la presenza nel regime ordinario della dimensione territoriale ATO e per la separazione delle poste economiche delle attività in comparti, nella presente sezione del manuale i due regimi vengono descritti contestualmente.

Tabella 2 - Soglie di applicazione del regime ordinario per il settore idrico

Attività	Regime ordinario	Regime semplificato	Esenzione
w) acquedotto	- Gestore del SII che serve 50.000 abitanti o più. - Gestore del SII multiATO. - Per il gestore grossista monoATO di dimensioni rilevanti la decisione spetta all'EgA	- Gestore del SII monoATO che serve meno di 50.000 abitanti. - Per il gestore grossista monoATO di dimensioni rilevanti la decisione spetta all'EgA	Non ammesso
x) fognatura	- Gestore del SII che serve 50.000 abitanti o più. - Gestore multiATO. - Per il gestore grossista monoATO di dimensioni rilevanti la decisione spetta all'EgA	- Gestore del SII monoATO che serve meno di 50.000 abitanti. - Per il gestore grossista monoATO di dimensioni rilevanti la decisione spetta all'EgA	Non ammesso
y) depurazione	- Gestore del SII che serve 50.000 abitanti o più. - Gestore multiATO. - Per il gestore grossista monoATO di dimensioni rilevanti la decisione spetta all'EgA	- Gestore del SII monoATO che serve meno di 50.000 abitanti. - Per il gestore grossista monoATO di dimensioni rilevanti la decisione spetta all'EgA	Non ammesso

35 Quadro di sintesi della separazione contabile

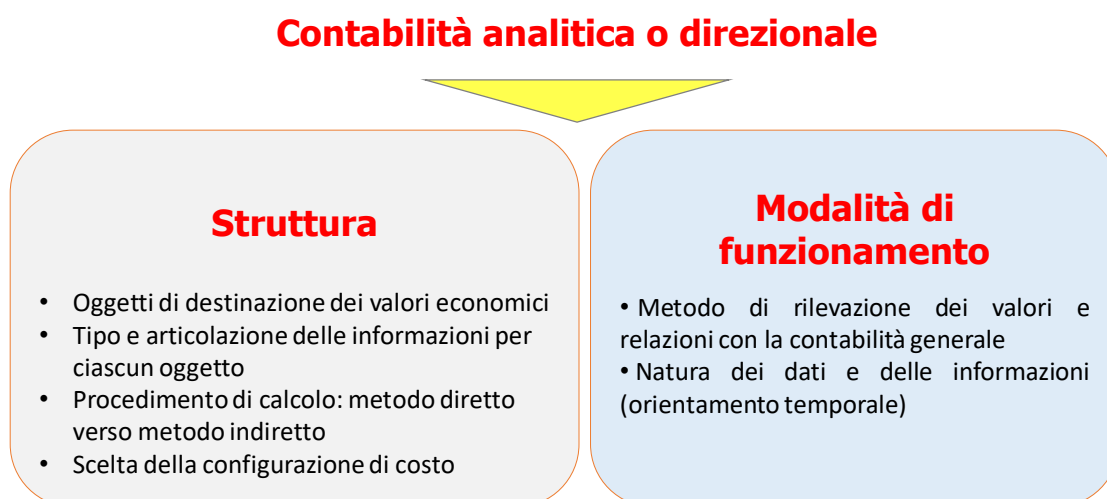
Nel presente paragrafo viene sviluppato un quadro teorico introduttivo sulla separazione contabile disciplinata dal TIUC, che verrà poi illustrata con maggior dettaglio nei paragrafi seguenti. Si presentano, inoltre, le decisioni da adottare in relazione al sistema informativo aziendale al fine di attuare la suddetta separazione contabile.

Al fine di implementare il regime di separazione contabile, è necessario sviluppare un sistema di contabilità analitica o direzionale in grado di rilevare le poste economiche e patrimoniali, non solo a livello globale di azienda o ente nel complesso, ma anche a livello parziale di attività, comparto, funzioni operative condivise (FOC), servizi comuni (SC) e, per quanto riguarda il servizio idrico integrato (SII), anche per ambito territoriale ottimale (ATO).

In particolare, da una rilevazione dei valori per natura, che caratterizza la contabilità generale, si deve passare ad una **rilevazione per destinazione, tipica della contabilità analitica o direzionale**.

Per implementare sistemi di contabilità analitica o direzionale è necessario prendere **decisioni in merito alla loro struttura e al loro funzionamento** (Figura 1).

Figura 1 – La progettazione del sistema di contabilità analitica o direzionale



Con riferimento alle **modalità di funzionamento**, si tratta di definire: i) il metodo di rilevazione dei valori da adottare; ii) la natura dei dati elementari che alimentano il sistema di contabilità analitica.

Scegliere il **metodo di rilevazione** significa definire le modalità mediante le quali attingere ai dati rilevati nel sistema di contabilità generale. A tal fine, si può ricorrere a metodi cosiddetti statistici, basati su rilevazioni extracontabili (ad esempio utilizzo di fogli di calcolo in forma tabellare), oppure a metodi che utilizzano il metodo della partita doppia e, quindi, il conto, quali meccanismi elementari di funzionamento, dando origine a sistemi di contabilità analitica e di contabilità dei costi, basati su specifici piani dei conti e rilevazioni in partita doppia. Il TIUC prevede metodi di rilevazioni differenti in base allo specifico oggetto contabile. In particolare, per attività, ATO, SC e FOC la contabilità separata viene alimentata da rilevazioni di contabilità generale e contabilità analitica oppure da rilevazioni derivanti da una specifica misurazione fisica del fattore produttivo utilizzato (comma 12.7). Per quanto concerne i comparti ed anche gli ATO, insieme ai metodi di rilevazione sopra descritti, il TIUC ammette rilevazioni gestionali ed elaborazioni contabili *ex post*, basate su criteri di significatività, attendibilità, ragionevolezza e verificabilità o, in ultima istanza, sulla base della prevalente attinenza della posta patrimoniale o economica al comparto di riferimento (comma 13.1 e 24.3 rispettivamente per comparti e ATO).

Affrontare gli aspetti relativi alla **natura dei dati elementari** che alimentano la contabilità analitica significa interrogarsi sull'orientamento temporale del sistema di misurazione e scegliere tra l'impiego di valori storici piuttosto che preventivi. Il TIUC prevede l'impiego di valori storici, in quanto riferiti al bilancio di esercizio oggetto di separazione contabile.

La definizione della **struttura della contabilità analitica** richiede, invece, di esplicitare le logiche di fondo, attraverso le quali le poste aggregate per natura nella contabilità generale, vengono riaggregate per destinazione nella contabilità analitica.

La struttura del sistema di misurazione analitica prevede la definizione delle seguenti fasi, di seguito descritte:

- 1) individuazione degli oggetti di destinazione dei valori economici;
- 2) definizione della tipologia di informazioni e di report richiesti per ciascun oggetto;
- 3) individuazione dei criteri di attribuzione dei valori economici agli oggetti identificati: metodo diretto verso metodo indiretto; se si opta per il metodo indiretto, il sistema di misurazione si articola anche nelle seguenti ulteriori fasi:
 - a. identificazione delle relazioni di interdipendenza tra gli oggetti di calcolo e definizione degli oggetti intermedi e di quelli finali;
 - b. allocazione dei valori economici tra oggetti intermedi;
 - c. imputazione dei valori economici dagli oggetti intermedi a quelli finali;
 - d. imputazione dei valori economici tra oggetti finali.

35.1 Individuazione degli oggetti di destinazione dei valori economici

Si tratta di individuare i livelli di aggregazione o oggetti di calcolo parziali (destinazioni), rispetto all'azienda o ente.

Gli oggetti di calcolo delle rilevazioni analitiche previsti dal TIUC per i gestori del SII sono i seguenti: ATO, attività, comparti, funzioni operative condivise, servizi comuni.

In particolare, i gestori che operano su più ATO devono attribuire *ex ante* alle attività/ATO tutte le poste economiche e patrimoniali prevedendo una duplice codifica che consenta di rilevare l'attività/ATO a cui si riferisce la posta medesima. Nel caso in cui una posta economica o patrimoniale sia specifica per attività ma condivisa tra più ATO la stessa potrà essere attribuita direttamente ad un oggetto intermedio multiATO e successivamente ribaltata sugli ATO attraverso specifici *driver* individuati al successivo paragrafo 42.6.

La separazione contabile in ATO, attività, comparti, servizi comuni e funzioni operative condivise è prevista per tutte le poste patrimoniali ed economiche del bilancio di esercizio **ad eccezione delle voci tributarie, finanziarie, relative al patrimonio netto e tutte le altre non operative**. Queste voci, nei prospetti relativi ai CAS, rimangono indivise e vengono riportate come “Valori non attribuibili”. Si rilevano, quindi, per destinazione le poste che si riferiscono alla gestione caratteristica/operativa, mentre vengono considerate a livello complessivo di azienda o ente le poste riferite alle gestioni finanziaria, non operativa e tributaria/fiscale.

35.2 Definizione della tipologia di informazioni e di report richiesti per ciascun oggetto

I CAS prevedono i seguenti tipi di informazioni e report per i vari oggetti (Tabella 3 e Tabella 4 rispettivamente per regime ordinario e regime semplificato del SII):

- **Azienda o ente:** rilevazione di informazioni, sia di tipo reddituale, sia di tipo patrimoniale sia di altro tipo (immobilizzazioni, etc.). I report previsti dai conti annuali separati sono i seguenti: conto economico secondo la struttura a valore e costi della produzione, prevista dal Codice civile, stato patrimoniale, secondo la struttura prevista dal Codice civile e prospetto riepilogativo della movimentazione delle immobilizzazioni;
- **Macroaggregato (somma delle attività/ATO del SII):** rilevazione di informazioni sia di tipo reddituale, sia di tipo patrimoniale, sia di altro tipo (fisico-tecnico, immobilizzazioni, etc.). I report previsti dai conti annuali separati sono i seguenti: conto economico, secondo la struttura a valori e costi della produzione, prevista dal Codice civile, stato patrimoniale, secondo la struttura prevista dal Codice civile, prospetto riepilogativo della movimentazione delle immobilizzazioni, prospetto delle grandezze fisico-tecniche, prospetto delle grandezze monetarie;
- **Attività/ATO:** rilevazione di informazioni sia di tipo reddituale, sia di tipo patrimoniale, sia di altro tipo (fisico-tecnico, immobilizzazioni, etc.). I report previsti dai conti annuali separati sono i seguenti: conto economico, secondo la struttura a valori e costi della produzione, prevista dal Codice civile, stato patrimoniale, secondo la struttura prevista dal Codice civile, prospetto riepilogativo della movimentazione delle immobilizzazioni, prospetto delle dismissioni, prospetto delle altre informazioni tariffarie, prospetto delle grandezze fisico-tecniche, prospetto delle grandezze monetarie;
- **Comparti/ATO (solo per il regime ordinario):** anche per la presente edizione della raccolta dati dell'*unbundling* idrico si procede esclusivamente alla rilevazione di informazioni di tipo reddituale. I conti annuali separati prevedono conseguentemente la predisposizione del report relativo al conto economico, secondo la struttura a valori e costi della produzione, prevista dal Codice civile;
- **Funzioni operative condivise e servizi comuni:** rilevazione di informazioni sia di tipo reddituale (solo costi), sia di tipo patrimoniale, sia relativo agli investimenti effettuati (immobilizzazioni). I report previsti dai conti annuali separati sono i seguenti: conto economico per i soli costi secondo la struttura a valori e costi della produzione, prevista dal Codice civile, stato patrimoniale, secondo la struttura prevista dal Codice civile e prospetto riepilogativo della movimentazione delle immobilizzazioni.

Tabella 3 - Informazioni e report per ciascun oggetto di rilevazione analitica per il regime ordinario

Regime ordinario - Sezione unbundling classico							
<i>Report</i> \ <i>Oggetto</i>	Azienda/ente	Macroaggre- gato	Atti- vità- ATO	Comparto- ATO	FOC	SC	
Conto economico	X	X			X	X	
Stato patrimoniale	X	X			X	X	
Prospetto delle immobiliz- zazioni	X	X			X	X	
Prospetto delle dismissioni							
Prospetto delle altre infor- mazioni tariffarie							
Prospetto delle grandezze fisico-tecniche		X					
Prospetto delle grandezze monetarie		X					
Regime ordinario - Sezione Add-On idrico⁴⁸							
<i>Report</i> \ <i>Oggetto</i>	Azienda/ente	Macroaggre- gato	Atti- vità- ATO	Comparto- ATO	FOC- ATO	SC- ATO	
Conto economico			X	X	1 valore	1 va- lore	
Stato patrimoniale			X				
Prospetto delle immobiliz- zazioni			X		extra	Extra	
Prospetto delle dismissioni			X		extra	Extra	
Prospetto delle altre infor- mazioni tariffarie			X		extra	Extra	
Prospetto delle grandezze fisico-tecniche			X				
Prospetto delle grandezze monetarie			X				

⁴⁸ Per FOC e SC si intende:

Tabella 4 - Informazioni e report per ciascun oggetto di rilevazione analitica per il regime semplificato del SII

Regime semplificato del SII - Sezione unbundling classico							
<i>Report</i>	<i>Oggetto</i>	Azienda/ente	Macroaggregato	Attività	Comparto-ATO	FOC	SC
	Conto economico	X	X			X	X
	Stato patrimoniale	X	X			X	X
	Prospetto delle immobilizzazioni	X	X			X	X
	Prospetto delle dismissioni						
	Prospetto delle altre informazioni tariffarie						
	Prospetto delle grandezze fisico-tecniche		X				
	Prospetto delle grandezze monetarie		X				
Regime semplificato del SII - Sezione Add-On idrico⁴⁹							
<i>Report</i>	<i>Oggetto</i>	Azienda/ente	Macroaggregato	Attività	Comparto	FOC	SC
	Conto economico			X			
	Stato patrimoniale			X			
	Prospetto delle immobilizzazioni			X		X	X
	Prospetto delle dismissioni			X		extra	Extra
	Prospetto delle altre informazioni tariffarie			X		extra	Extra
	Prospetto delle grandezze fisico-tecniche			X			

- con la dicitura “1 valore” che non viene richiesto di compilare un intero prospetto di conto economico ma semplicemente di suddividere il valore ribaltato nell'unbundling tradizionale al macroaggregato del SII tra gli ATO nei quali il gestore opera. Il sistema provvede poi a ribaltare il singolo valore dell'ATO tra le attività del SII;
- con la dicitura “extra” che non viene richiesto al gestore di compilare quei prospetti sul sistema di raccolta ma di calcolare gli stessi extra-sistema e di comunicare direttamente all'Autorità il risultato dei ribaltamenti degli stessi alle attività/ATO.

⁴⁹ Per FOC e SC si intende, con la dicitura “extra” che non viene richiesto al gestore di compilare quei prospetti sul sistema di raccolta ma di calcolare gli stessi extra-sistema e di comunicare direttamente all'Autorità il risultato dei ribaltamenti degli stessi alle attività.

Prospetto delle grandezze monetarie			X			
-------------------------------------	--	--	---	--	--	--

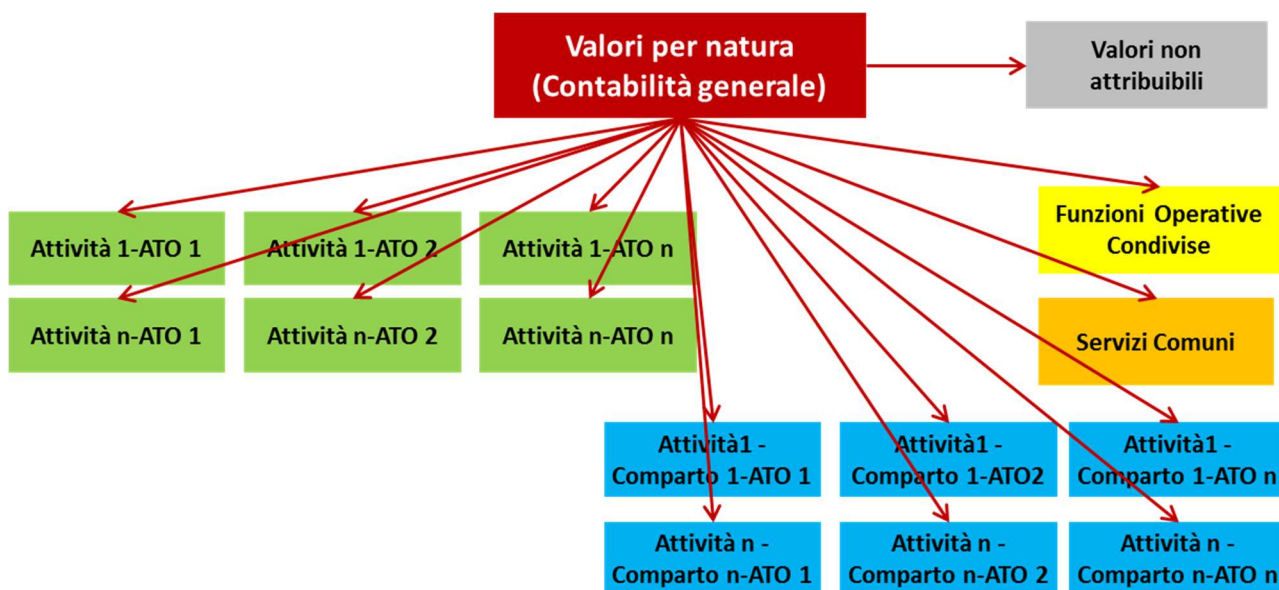
Si sottolinea, inoltre, che, per quanto riguarda la misurazione dei costi, il costo è dato dal valore monetario delle risorse impiegate per la realizzazione dei processi di produzione economica messi in atto dall'azienda o ente. Il concetto di costo fa, quindi, riferimento al valore dei consumi di risorse/fattori produttivi e non a quello degli acquisti.

35.3 Individuazione dei criteri di attribuzione dei valori economici agli oggetti identificati

Con riferimento ai criteri di misurazione dei valori economici (reddituali e patrimoniali) rispetto alla loro attribuzione per destinazione agli oggetti di calcolo, si possono utilizzare due metodi alternativi: il metodo diretto e il metodo indiretto.

Il **metodo diretto** prevede la misurazione e valorizzazione oggettiva della posta economica, rispetto all'oggetto di calcolo (Figura 2). Ad esempio, con riferimento ai costi, si è in presenza di costi diretti quando è possibile valorizzare in modo oggettivo il consumo di una risorsa/fattore produttivo da parte dell'oggetto di analisi, in quanto tale risorsa è utilizzata in via esclusiva e univoca per quel determinato oggetto.

Figura 2 – La struttura della contabilità direzionale per la separazione contabile – Attribuzione dei valori secondo il metodo diretto



La misurazione del costo diretto richiede: i) la rilevazione della quantità di risorsa impiegata per l'oggetto di analisi; ii) la sua valorizzazione tramite il prezzo/costo di acquisto di tale risorsa. Ad esempio, il costo dei reagenti o dei carboni attivi viene misurato tramite la rilevazione delle quantità utilizzate moltiplicate per il loro prezzo/costo di acquisto.

Si sottolinea che l'attribuzione diretta di un costo ad un oggetto, come ad esempio un'attività, non richiede necessariamente che tale costo sia riferibile ad un'unica attività, ma che si possa comunque

procedere all'oggettiva individuazione del fattore produttivo utilizzato. Nel caso, ad esempio, del costo del lavoro, se il personale è addetto a una sola attività, è possibile calcolare in modo oggettivo il costo per attività, conoscendo il numero di persone addette a quell'attività e il relativo costo mensile. In caso, invece, di personale addetto a più attività, ma per il quale viene rilevato in modo preciso il tempo dedicato a ciascuna attività, il costo del lavoro può essere attribuito in modo diretto alle diverse attività sulla base, ad esempio, delle ore di lavoro impiegate in ciascuna di esse e della loro valorizzazione al costo orario.

Secondo il TIUC, quindi, si attribuiscono alle attività/comparti e, per i gestori del SII operanti in più ATO, ad uno specifico ATO, tutte le poste patrimoniali e reddituali che, in base ai criteri indicati nel comma 12.7 per le attività, al comma 13.1 per i comparti e al comma 24.3 per gli ATO, è possibile attribuire direttamente, vale a dire:

- a) in modo completo ed esclusivo, attraverso rilevazioni di contabilità generale, ad uno specifico oggetto di attribuzione quando quella posta compete esclusivamente a quell'unico oggetto (per le poste economiche è il caso, ad esempio, dei costi speciali o specifici), oppure in subordine,
- b) in modo completo ed esclusivo, attraverso rilevazioni di contabilità analitica ad uno specifico oggetto di attribuzione, quando quella posta compete esclusivamente a quell'unico oggetto, oppure in subordine,
- c) per mezzo di una ripartizione, tra i diversi oggetti a cui compete, basata su una specifica misurazione fisica del fattore produttivo utilizzato (per le poste economiche è il caso, ad esempio, dei costi diretti).

Questa operazione è direttamente finalizzata a realizzare gli obiettivi conoscitivi della separazione contabile; pertanto, quando una posta patrimoniale o reddituale risulta attribuibile in modo completo ed esclusivo - ad esempio affitto di locali utilizzati per una sola delle attività previste dal comma 4.1 e 4.2 oppure attraverso una specifica misurazione (litri di carburante consumati dai mezzi di servizio utilizzati nello svolgimento di ogni specifica attività) – questa deve essere attribuita direttamente all'attività, o all'attività-ATO in caso di gestore multiATO, e non deve transitare per i servizi comuni o per le funzioni operative condivise.

Come anticipato, solo con riferimento alla separazione in comparti (comma 13.1), qualora le metodologie sopraesposte non risultino utilmente applicabili, è possibile utilizzare rilevazioni gestionali ed elaborazioni contabili *ex post*, basate su criteri di significatività, attendibilità, ragionevolezza e verificabilità, o, in ultima istanza, sulla base della prevalente attinenza della posta economica o dell'immobilizzazione all'attività-comparto di riferimento.

Il **metodo indiretto** prevede, invece, l'attribuzione della posta reddituale o patrimoniale all'oggetto di calcolo, mediante l'impiego di criteri di ripartizione o *driver*, che esprimano nel migliore dei modi le relazioni di causalità tra posta economica e oggetto di analisi. Con riferimento ad esempio ai costi, si è in presenza di un costo indiretto quando una risorsa è utilizzata da parte di più oggetti. Un esempio di costo indiretto può essere rappresentato dai costi di manutenzione, assicurazione, pulizia e vigilanza di un edificio, dove sono ospitati uffici facenti capo a diverse unità organizzative (SC, FOC, attività). Il costo di tali risorse può essere, quindi, riferito a un oggetto, solo dopo aver identificato un fattore di collegamento, che esprima il nesso causale che lega il consumo della risorsa a tale oggetto. Il procedimento di calcolo dei costi viene in questo caso definito indiretto, in quanto,

all'oggetto di analisi viene imputata una quota di costi indiretti, mediante l'impiego di una base di ripartizione e il calcolo di un opportuno coefficiente.

La misurazione delle poste indirette richiede: i) di identificare l'aggregato economico complessivo da ripartire (ad esempio costi di manutenzione, assicurazione, pulizia e vigilanza di un edificio); ii) di definire il criterio di ripartizione che meglio evidenzia la relazione di causalità tra la posta da ripartire e l'oggetto di destinazione (nell'esempio possono essere i metri quadri); iii) di calcolare un coefficiente di ripartizione, come rapporto tra aggregato di costi da ripartire e base di ripartizione, iv) di applicare il coefficiente per imputare una quota della posta indiretta all'oggetto di calcolo. Nell'esempio, si giunge a calcolare un costo di manutenzione, assicurazione, pulizia e vigilanza a metro quadro e, sulla base dei metri quadri di spazio occupati da ciascuna unità organizzativa, ad imputare una quota di tali costi ad ogni unità (attività, FOC, SC, etc.).

Nel caso, però, di relazioni di interdipendenza tra diverse unità all'interno della stessa azienda o ente, in quanto vi sono numerosi scambi di servizi e/o prodotti, il metodo di calcolo indiretto comporta, anche, la rilevazione e valorizzazione di tutte queste relazioni. L'applicazione del metodo indiretto richiede, in questo caso, di individuare e gerarchizzare i diversi oggetti di calcolo, giungendo a definire una sequenza di fasi di ripartizione dei costi indiretti.

Si sottolinea che il metodo indiretto, nella misurazione dei costi, porta all'identificazione di configurazioni di costo definite *full cost* o costo pieno, in quanto il costo di un oggetto è dato dalla somma di costi diretti e di quote di costi indiretti imputati. Tale configurazione di costo è rilevante in presenza di decisioni, quali la definizione di prezzi o tariffe o la determinazione del reddito di periodo, mediante la valorizzazione delle rimanenze e il calcolo del costo del venduto.

Qualora una posta contabile non sia imputabile direttamente all'attività, essa viene direttamente imputata ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise che vengono poi ribaltate mediante *driver* sulle attività e sui comparti al fine di determinare il costo pieno.

Più articolato è il discorso per i gestori del SII operanti su più ATO, per i quali la separazione contabile per attività e comparti (dimensione operativo/organizzativa) deve essere effettuata considerando anche l'ambito territoriale ottimale (dimensione geografica), procedendo quindi alla separazione per attività/ATO e comparti/ATO con il metodo dell'attribuzione diretta. In tal caso, laddove una posta contabile non sia facilmente allocabile ad un ATO specifico, essa trova collocazione in un ATO "residuale" rappresentato dai "Valori multiATO", che poi vengono riallocati ai singoli ATO mediante i *driver* individuati al successivo paragrafo 42.6.

L'obiettivo primario deve essere, in ogni caso, l'attribuzione diretta delle poste patrimoniali e reddituali agli oggetti finali, attività e comparti o attività-ATO e comparti-ATO, mentre l'attribuzione dei valori economici ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise nonché, per i gestori del SII operanti su più ATO, ai "Valori multiATO", non è di per sé un obiettivo conoscitivo, ma solo un mezzo per raggiungere l'obiettivo primario della separazione contabile, in maniera il più possibile standardizzata ed omogenea.

Pertanto, ai fini della separazione contabile, l'impresa o l'ente, mediante la definizione del metodo di funzionamento della contabilità analitica, deve adottare opportune procedure che permettano un'attribuzione diretta ex ante dei valori reddituali e patrimoniali del bilancio alle attività/comparti e agli ATO. Le poste non attribuibili direttamente a distinte attività/comparti e ad uno specifico ATO devono essere rispettivamente attribuite ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise da un

lato e ai “Valori multiATO” dall’altro, per poi essere riallocate rispettivamente sulle attività/comparti e sui singoli ATO mediante i *driver* individuati rispettivamente agli allegati 1 e 2 del TIUC e al successivo paragrafo 42.6⁵⁰.

Il metodo indiretto si compone di più fasi:

- a) Identificazione delle relazioni di interdipendenza tra gli oggetti di calcolo e definizione degli oggetti intermedi e di quelli finali
- b) Allocazione dei valori economici tra oggetti intermedi
- c) Imputazione dei valori economici dagli oggetti intermedi a quelli finali
- d) Imputazione dei valori economici tra oggetti finali

a) *Identificazione delle relazioni di interdipendenza tra gli oggetti di calcolo e definizione degli oggetti intermedi e di quelli finali*

L’identificazione delle relazioni di interdipendenza fra oggetti di calcolo e la definizione degli oggetti intermedi e di quelli finali, definita anche gerarchizzazione, classifica gli oggetti di calcolo, al fine di evidenziare le modalità con le quali essi partecipano al processo di produzione economica dell’azienda/ente.

Si tratta, in particolare, di definire i criteri in funzione dei quali valutare gli scambi di beni e servizi all’interno dell’organizzazione (azienda o ente). Diventa, quindi, necessario distinguere gli oggetti finali della misurazione, ovvero le attività e i comparti e, per gli operatori multiATO, le attività/ATO e comparto/attività/ATO, da quelli intermedi, come le funzioni operative condivise, i servizi comuni e i “Valori multiATO”, arrivando a una gerarchizzazione degli oggetti di calcolo (Figura 3).

Per quanto riguarda le attività/comparti, gli oggetti intermedi, in particolare, sono costituiti da unità organizzative (SC e FOC) che hanno delle relazioni di interdipendenza con gli oggetti finali, in quanto erogano a questi ultimi dei servizi. Mentre gli oggetti intermedi sono tipicamente dei centri di costo, definiti centri di costo intermedi, gli oggetti finali sono generalmente dei centri di profitto, di costo o di investimento⁵¹.

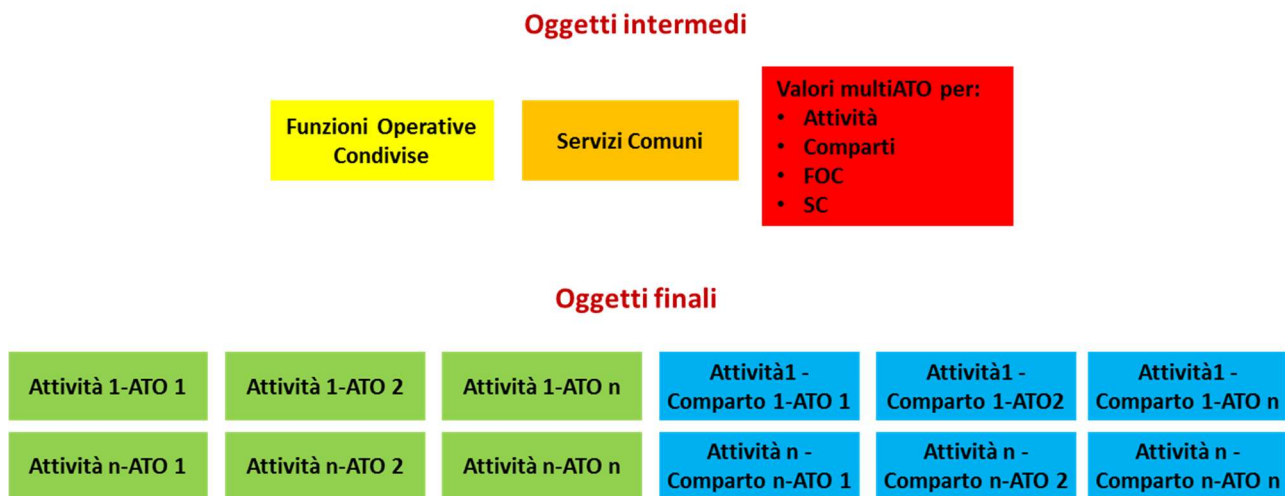
L’oggetto intermedio “Valori multiATO”, invece, comprende le poste contabili residuali non attribuibili ai singoli ATO e può essere sia un centro di costo che un centro di profitto/investimento.

⁵⁰ Si precisa che i *driver* multiATO vengono utilizzati solo per l’attribuzione agli ATO dei valori multiATO delle Attività e dei Comparti. Come chiarito nel successivo paragrafo 41.2, anche per SC e FOC vi è la possibilità di attribuire direttamente ai singoli ATO le quote di competenza specifica di un determinato ATO; le quote residuali attribuite ai valori multiATO delle singole SC e FOC vengono in questo caso ribaltate dal sistema agli ATO sulla base dei driver di cui agli allegati 1 e 2 del TIUC che i gestori del SII declinano per Attività e ATO.

⁵¹ I centri di costo sono unità organizzative il responsabile delle quali è tenuto a gestire l’efficienza, nei processi di approvvigionamento e di impiego delle risorse (centri di costo standard). Nel caso di unità di servizi, si parla di centri spesa o centri di costo discrezionali, in quanto, non essendo possibile, per questo tipo di attività quantificare in modo preciso la relazione tra risorse impiegate e output ottenuto, il responsabile deve rispettare i limiti di spesa, correlati ai livelli e alla qualità del servizio.

I centri di profitto sono unità, il responsabile delle quali deve realizzare la miglior combinazione fra costi e ricavi e quindi massimizzare il risultato economico. Infine, i centri di investimento sono unità nelle quali il responsabile, oltre a massimizzare il profitto, deve anche rispondere del livello degli investimenti (attività) e quindi della redditività.

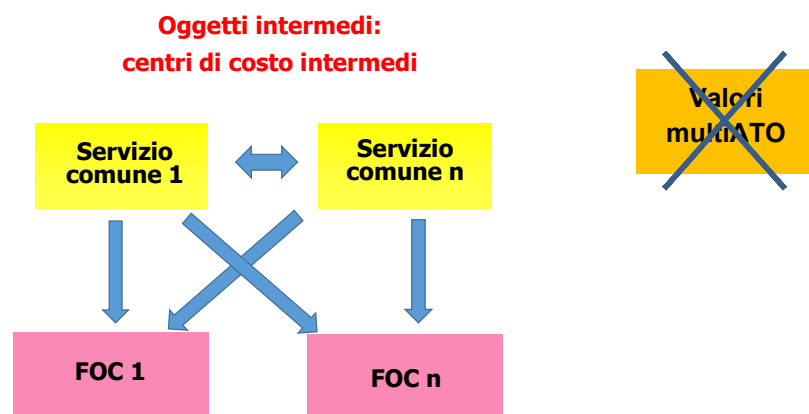
Figura 3 – Attribuzione dei valori secondo il metodo indiretto – Oggetti intermedi e oggetti finali



b) Allocazione dei valori economici tra oggetti intermedi

Finalità dell’allocazione dei valori economici tra oggetti intermedi è l’esplicitazione delle relazioni di interdipendenza funzionale tra centri di costo intermedi. **Tale fase non interessa l’oggetto intermedio “Valori multiATO”**, ma solo i servizi comuni e le funzioni operative condivise e, in particolare, riguarda le transazioni tra servizi comuni differenti o tra servizi comuni e funzioni operative condivise (Figura 4). Tale fase è disciplinata nel TIUC all’articolo 15 come “transazione interna tra servizi comuni e funzioni operative condivise nell’ambito dello stesso soggetto”.

Figura 4 – Attribuzione dei valori secondo il metodo indiretto – Le transazioni tra SC e da SC a FOC



La transazione interna tra SC o tra SC e FOC richiede di identificare un criterio di ripartizione che misuri adeguatamente il valore dei servizi ceduti dal centro di costo che eroga il servizio, al centro utente e di calcolare un opportuno coefficiente di allocazione. Essa prevede, quindi, la ripartizione dei valori economici tra oggetti intermedi, mediante l’impiego di criteri di ripartizione (*driver*) che valorizzino adeguatamente le relazioni di interdipendenza, e il calcolo di un coefficiente di allocazione. Tali *driver*, ai sensi dell’articolo 15, sono indicati nell’Allegato 2 del TIUC.

A valle delle transazioni interne, tra SC o tra SC e FOC, saranno compresi in ciascun SC e FOC interessati da tali transazioni, sia i propri costi diretti, sia quote di costi allocati da altre SC.

Sarebbe opportuno che l'allocazione fosse definita in modo da anteporre la ripartizione degli oggetti intermedi per i quali le relazioni con gli altri oggetti finali sono meno intense. In secondo luogo, non tutti gli oggetti intermedi devono necessariamente essere sottoposti al processo di allocazione. Infine, gli oggetti intermedi che non usufruiscono dei servizi prestati da un centro intermedio non devono essere caricati dei relativi costi.

c) Imputazione dei valori economici dagli oggetti intermedi a quelli finali

La fase dell'imputazione dei valori economici dagli oggetti intermedi a quelli finali avviene mediante l'impiego di criteri di ripartizione (*driver*), che valorizzino adeguatamente le relazioni di interdipendenza tra oggetti intermedi e oggetti finali.

Per quanto concerne l'allocazione dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise alle attività/comparti (articoli 16 e 17 del TIUC), tale imputazione richiede di identificare un criterio di ripartizione che misuri adeguatamente il valore dei servizi ceduti dal centro intermedio che eroga il servizio all'oggetto finale che lo riceve. I costi dei servizi erogati da un'unità di servizi (ad esempio un SC) a un oggetto finale (ad esempio un'attività) devono essere valorizzati e imputati all'oggetto finale, al fine di misurare in modo affidabile il valore di tutte le risorse utilizzate da quella specifica attività e giungere così a definire correttamente il costo pieno o *full cost*.

Il medesimo criterio si applica per l'allocazione delle poste contabili dell'oggetto intermedio "Valori multiATO" ai singoli ATO per i quali occorre ugualmente arrivare a una definizione di *full cost* comprensiva anche di una quota di costi non direttamente imputabile al singolo ATO, ma comune a più ATO, dal momento che le tariffe del settore idrico vengono calcolate sulla base dei costi diretti e indiretti afferenti a ciascun ATO.

d) Imputazione dei valori economici tra oggetti finali

L'ultima fase, ossia l'imputazione dei valori economici tra oggetti finali, ai sensi dell'articolo 18 del TIUC, riguarda le eventuali transazioni interne (acquisto/cessione di beni e servizi) tra attività/ATO.

36 Le attività, i comparti, i servizi comuni e le funzioni operative condivise

L'individuazione delle attività svolte dall'impresa, ai sensi del comma 4.1 del TIUC, costituisce il primo passaggio fondamentale ai fini della separazione contabile; è opportuno precisare che, in tal senso, rilevano le informazioni *dichiarate dall'impresa nell'Anagrafica operatori dell'Autorità tenuta ai sensi del TIAO, Allegato A alla deliberazione 15 marzo 2022, 102/2022/R/com*. Quindi, le imprese saranno tenute ad indicare nella suddetta anagrafica le attività svolte, tra quelle di cui al comma 4.1 del TIUC, nel settore elettrico, del gas e nel settore idrico; *l'indicazione ha validità per ogni esercizio sociale* e pertanto, qualora l'elenco delle attività sia variato da un anno all'altro, l'impresa può, in sede di Anagrafica operatori, *indicare quali attività tra quelle di cui al comma*

4.1 ha svolto con specifico riferimento ad un determinato esercizio sociale. Le medesime attività saranno, così, visualizzate nel sistema di raccolta telematica dei CAS e rappresenteranno le attività nelle quali dovrà essere separato il bilancio di esercizio dell'impresa.

Ai gestori del SII, inoltre, accedendo al sistema di raccolta dei dati di unbundling sarà richiesto di indicare, per ogni attività-comparto dichiarato in Anagrafica operatori, almeno un ATO nel quale viene svolta la determinata attività-comparto. Non sarà possibile procedere senza aver indicato almeno un ATO per ogni attività-comparto dichiarato in Anagrafica operatori.

In relazione all'accesso all'Anagrafica operatori dell'Autorità e alle modalità di iscrizione delle attività svolte dalle imprese sono disponibili informazioni di dettaglio nonché i riferimenti del Contact center Infoanagrafica cui ci si può rivolgere per assistenza, nella seguente pagina del sito internet dell'Autorità:

<http://www.arera.it/it/anagrafica.htm>

Per quanto riguarda il settore idrico, nell'Anagrafica operatori dell'Autorità, ogni gestore del SII dovrà dichiarare e aggiornare le attività e i comparti in cui opera in quanto affidatario del servizio.

Ai fini della corretta perimetrazione delle attività i diversi articoli del Titolo III del TIUC forniscono la descrizione del contenuto delle suddette attività (articolo 4) e dei comparti (articolo 6) relativi a ciascuna attività. Inoltre, nell'Appendice G al Manuale viene fornito, altresì, un allegato nel quale sono riportate in maggior dettaglio le operazioni e i processi che caratterizzano i diversi comparti del settore idrico, al fine di fornire un ausilio alle imprese nel processo di perimetrazione necessario alla separazione contabile del bilancio. Si precisa che ***il suddetto allegato non intende essere esau-***
stivo e quindi ogni gestore dovrà, in relazione alle operazioni svolte al suo interno, procedere ad una classificazione delle stesse operazioni e delle poste contabili a queste riferibili, nella struttura di attività e comparti prevista dal TIUC in coerenza con quanto disposto dal metodo tariffario idrico pro tempore vigente.

In caso di incertezza nella classificazione di determinate operazioni nella struttura di attività e comparti prevista dal TIUC, oltre all'Appendice G allegata al Manuale, il gestore ***potrà fare riferimento alla normativa di settore, nonché ai provvedimenti dell'Autorità che, in relazione ad aspetti non necessariamente legati alla separazione contabile, definiscono il contenuto delle attività oggetto di regolazione.*** Per quanto concerne il settore idrico possono costituire un valido riferimento il metodo tariffario idrico per il quarto periodo regolatorio (MTI-4), il testo integrato della regolazione della qualità contrattuale del SII (RQSII) e il testo integrato della regolazione della qualità tecnica (RQTI)⁵². Qualora le suddette fonti non siano sufficienti, il gestore potrà procedere alla classificazione delle operazioni nelle attività e nei comparti del TIUC secondo criteri ragionevoli, quali quello della prevalenza.

In tutti i modi si ritiene che qualora i gestori intendano ***discostarsi dalle linee guida recate nella citata Appendice G, debbano riportare le opportune motivazioni nella nota di commento*** nella redazione dei CAS (comma 21.1 lettera b) del TIUC).

⁵² L'MTI-4, Allegato A alla deliberazione 28 dicembre 2023, 639/2023/R/idr; la RQSII, Allegato A alla deliberazione 23 dicembre 2015, 655/2015/R/idr e s.m.i.; la RQTI, Allegato A alla deliberazione 27 dicembre 2017, 917/2017/R/idr e s.m.i..

Il comma 4.2 del TIUC precisa, infine, che tutte le attività svolte dall'impresa al di fuori di quelle individuate dal comma 4.1 del TIUC devono essere classificate, nei CAS, come **attività diverse**. Pertanto, negli schemi contabili relativi alle attività diverse che verranno visualizzati dal sistema telematico di raccolta, dovranno essere classificate sia **le attività svolte nel settore elettrico, nel settore del gas non contemplate dal comma 4.1 (ivi incluso il telecalore nelle more della regolazione)**, sia tutte le poste riferibili alle operazioni svolte dall'impresa **al di fuori del settore elettrico, del gas e del settore idrico** (quali, ad esempio le eventuali attività per le quali non può essere fornita una descrizione a priori in quanto le stesse variano da impresa a impresa).

Vi è tuttavia un'eccezione a questa regola: al comma 20.4 del TIUC in relazione alla stesura del **bilancio consolidato**; infatti, poiché non è richiesta la stesura del bilancio consolidato per i gruppi societari operanti nel settore idrico, qualora un gruppo societario sia soggetto all'obbligo di redazione del bilancio consolidato ai sensi del comma 3.1, lettera b) del TIUC, e operi contemporaneamente anche nelle attività idriche di cui al comma 4.1, lettere da w) a z) del TIUC, il gruppo imputerà le suddette attività idriche alle **"attività diverse"** di cui al comma 4.2 del TIUC.

L'articolo 7 del TIUC, al primo comma, elenca i cosiddetti **servizi comuni** definiti all'articolo 1 come unità logico-organizzative che svolgono funzioni centralizzate nell'ambito dell'impresa, riferite in generale all'intera impresa. I servizi comuni rappresentano le funzioni aziendali cosiddette di staff, ossia oggetti contabili utili alla rappresentazione, ai fini della separazione contabile, delle operazioni aziendali svolte a supporto delle attività del settore elettrico, del gas e del settore idrico.

Il comma 7.2, invece, elenca la struttura delle **funzioni operative condivise**, anch'esse utili alla separazione contabile, definite all'articolo 1 del TIUC come strutture aziendali che prestano servizi di natura operativa, di tipo tecnico e/o commerciale, in maniera condivisa ad almeno due attività svolte dall'impresa; tali funzioni, quindi, non sono rappresentate da uffici o strutture di staff all'interno dell'organizzazione aziendale, ma da uffici o strutture che hanno natura operativa e che lavorano per due o più attività del settore elettrico, del gas e/o del settore idrico. In particolare, mentre alcune funzioni operative condivise possono essere comuni alle attività del settore elettrico, del gas e del settore idrico, altre funzioni operative condivise, per loro natura, possono essere comuni solo a due o più attività all'interno dello stesso settore. Ad esempio, la funzione operativa condivisa di gestione utenze idriche può essere condivisa solo da due o più attività del settore idrico.

L'elenco dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise previsto dal TIUC è **tassativo**, poiché non è possibile prevederne di ulteriori o diverse, ai fini della separazione contabile; non è, tuttavia, richiesto che le imprese adottino un sistema contabile che rispecchi nella sua interezza la struttura dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise previste dal TIUC; in tal senso, un'impresa potrebbe utilizzare, ai fini della separazione contabile, **uno, più o nessuno dei servizi comuni o delle funzioni operative condivise previste**. Né tantomeno l'organizzazione aziendale deve riflettere esattamente la struttura dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise prevista dal TIUC.

Nell' **Appendice H** alla presente parte del Manuale viene fornito, con riferimento ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise, un elenco descrittivo degli stessi che può rappresentare un utile riferimento per le imprese per l'individuazione delle operazioni e delle relative poste contabili da classificare nei suddetti oggetti ai fini della redazione dei CAS.

Sulla base di quanto sopra, si precisa, altresì, che ***un'impresa monoattività/monocomparto non è tenuta ad individuare i servizi comuni o le funzioni operative condivise previste dal TIUC ed imputerà tutte le poste economiche e patrimoniali del bilancio all'unica attività svolta.***

Si ricorda che l'obiettivo primario deve essere l'attribuzione diretta delle poste patrimoniali ed economiche alle attività e, nel caso di gestore operante in più ATO, alle attività-ATO mentre l'attribuzione dei valori economici e patrimoniali ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise non è di per sé un obiettivo conoscitivo, ma solo un mezzo per raggiungere l'obiettivo primario, in maniera il più possibile standardizzata ed omogenea. ***Ne deriva che in tutti i casi in cui è possibile attribuire i valori economici e patrimoniali direttamente⁵³ alle attività, tali valori non devono transitare per i servizi comuni e per le funzioni operative condivise, nemmeno se un servizio comune o una funzione operativa condivisa viene già utilizzato/a per attribuire altri valori per loro natura simili, ma che non sono direttamente riferibili alle attività.***

Pertanto, ai fini della separazione contabile, l'impresa deve adottare opportune procedure che permettano un'allocazione diretta alle attività (e alle attività-ATO) dei valori economici e patrimoniali del bilancio. Le poste non allocabili direttamente alle attività devono necessariamente essere attribuite, sempre sulla base di criteri *ex-ante*, ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise previste dal TIUC. ***Inoltre, si precisa che è necessario esplicitare i ribaltamenti di SC e FOC; pertanto non sono ritenute conformi al TIUC tutte quelle procedure che evitino il passaggio obbligatorio dell'imputazione delle quote di costo indirette attraverso la ponderazione dei driver. A titolo di esempio non è ritenuto conforme al TIUC imputare costi ed eventuali ricavi (di natura rettificativa) a SC e FOC, azzerare i driver di SC e FOC e attribuire direttamente ai prospetti delle attività e comparti anche le quote di costo indirette. Questa impostazione elude un principio generale di trasparenza nell'allocazione dei costi indiretti nei CAS.***

È opportuno che la nota di commento ai CAS fornisca informazioni in merito:

- alle eventuali differenze tra la struttura aziendale, così come viene rispecchiata nel sistema contabile interno dell'impresa, e la struttura dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise prevista dal TIUC;
- alle eventuali procedure adottate per la corretta classificazione delle poste patrimoniali ed economiche dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise.

⁵³ Come è meglio precisato nel seguito del presente manuale, l'attribuzione diretta di un costo ad una attività non richiede necessariamente che tale costo sia riferibile ad un'unica attività, ma che si proceda all'oggettiva individuazione del fattore produttivo utilizzato. In tal senso, ad esempio, il costo del lavoro può essere attribuito in modo diretto a diverse attività sulla base della puntuale individuazione delle ore di lavoro impiegate in ciascuna di esse.

37 Le attività marginali

Nell'ambito delle disposizioni fornite dal TIUC in tema di perimetrazione, rileva l'articolo 5 relativo alle attività marginali. La disposizione consente, in un'ottica di semplificazione amministrativa, di classificare all'interno di una tra le attività del settore dell'energia elettrica, del gas e del settore idrico previste dal comma 4.1 del TIUC (attività principale), le operazioni afferenti un'altra attività, sempre individuata tra quelle previste dal comma 4.1, che, per il suo peso economico, si definisce come "marginale". Perché un'attività sia considerata come attività marginale, ai sensi del comma 5.1 del TIUC, deve avere costi e ricavi, in un determinato esercizio, rispettivamente e disgiuntamente considerati, inferiori allo 0,1% del totale dei corrispondenti valori dell'attività principale; pertanto, se i costi o i ricavi dell'attività superano la citata soglia, gli stessi dovranno essere classificati nella rispettiva attività individuata separatamente dall'attività principale.

Il comma 5.2 del TIUC prevede, inoltre, una possibilità aggiuntiva per individuare un'attività marginale: è il caso in cui questa, in un determinato esercizio, abbia registrato costi e ricavi, rispettivamente e disgiuntamente considerati, inferiori al 3% dei costi e dei ricavi dell'attività principale ed inoltre siano verificate le seguenti condizioni:

- 1) l'attività marginale è svolta utilizzando in maniera **occasionale e non continuativa** le risorse di un'altra attività;
- 2) l'attività marginale è svolta **senza una stabile organizzazione**. In questo senso la disposizione intende prevedere che l'impresa, ai fini dello svolgimento dell'attività marginale, non si sia dotata di strutture, di personale ecc. specificamente dedicate alla stessa;
- 3) l'attività marginale è svolta in forza di contratti non ricorrenti di durata complessivamente inferiore a 1 anno.

Le condizioni esposte devono **intendersi come tassative**; la mancanza di uno solo dei tre requisiti non permette la classificazione di un'attività come marginale ai sensi del TIUC e quindi le relative poste dovranno essere classificate in maniera separata ai fini della separazione contabile.

La disposizione prevista per le attività marginali, pertanto, deve intendersi limitata a casi di importo molto marginale e sporadici quali, a titolo di esempio, vendite di beni o prestazioni di servizi riferibili al settore elettrico e/o gas, effettuati da un'impresa che opera normalmente nel settore idrico; in tal caso, le vendite in oggetto, qualora rispettino i requisiti sopra esposti, possono non trovare separata evidenza ed essere classificate insieme a quelle del settore idrico.

Ai fini della classificazione dell'attività marginale all'interno dei comparti dell'attività principale, si farà ricorso a criteri di significatività e ragionevolezza, a seconda del contenuto dell'attività che si considera marginale.

PARTE IX LA VALUTAZIONE DELLE POSTE PATRIMONIALI ED ECONOMICHE NEI CONTI ANNUALI SEPARATI DEL SETTORE IDRICO

38 Collegamenti con la normativa di riferimento per la redazione del bilancio

Ai fini della valutazione delle poste patrimoniali ed economiche utilizzate nella redazione dei CAS, il comma 12.3 del TIUC per il regime ordinario e il comma 28.2 per il regime semplificato del SII prevedono che l'impresa adotti gli stessi criteri utilizzati nella redazione del proprio bilancio di esercizio. Appare qui opportuno evidenziare come, con riferimento al regime ordinario, tale prescrizione non sia in contrasto con il fatto che gli schemi dei CAS - previsti dal comma 14.1 del TIUC e pubblicati annualmente da parte degli Uffici dell'Autorità ai sensi del comma 30.8 del TIUC - possano richiedere un livello di dettaglio maggiore rispetto a quello del bilancio di esercizio. In tali casi, il gestore deve comunque garantire la coerenza dei criteri di valutazione, utilizzando le medesime informazioni di partenza (dettagliate a livello di piano dei conti) e assicurando la riconciliazione tra i valori:

- attraverso la corrispondenza tra la somma dei valori di dettaglio e il valore aggregato esposto in bilancio; oppure
- mediante la predisposizione di appositi prospetti di raccordo.

A tal fine, i prospetti di separazione contabile prevedono *nello Stato patrimoniale e nel Conto economico, l'utilizzo della colonna "Elisioni" che consente di ricondurre le informazioni classificate nei CAS ai valori del bilancio di esercizio*.

La presente disposizione si applica anche nel caso in cui l'impresa adotti, per la redazione del bilancio, i principi contabili internazionali IAS/IFRS.

A tal proposito, si segnala l'opportunità che, tutte le imprese – sia quelle che redigono il bilancio secondo i principi contabili nazionali sia quelle che adottano i principi contabili internazionali – si dotino di un piano dei conti sufficientemente analitico da garantire la corrispondenza delle scritture contabili (i cui saldi sono riepilogati nel cosiddetto "bilancio di verifica"):

- sia con il bilancio destinato a pubblicazione (secondo lo schema civilistico o quello adottato dall'impresa in conformità agli IAS/IFRS);
- sia con i CAS, in coerenza con i prospetti previsti per l'articolazione dei conti ai fini della separazione contabile, almeno al livello di dettaglio richiesto dagli schemi di cui al comma 14.1 del TIUC.

Si precisa inoltre che, in caso di adozione dei principi contabili internazionali, pur essendo nei CAS richiesta un'informativa più analitica rispetto a quella del bilancio d'esercizio, resta fermo il principio di cui al comma 12.3 del TIUC. Pertanto, non devono essere indicate nei CAS voci di bilancio espressamente incompatibili con gli IAS/IFRS. D'altro canto, tutte le voci previste negli schemi dei CAS, che non sono incompatibili con gli IAS/IFRS, devono essere distintamente indicate, indipendentemente da quanto riportato nel bilancio di esercizio dell'impresa. A titolo di esempio, le imprese che adottano gli IAS/IFRS nei CAS dovranno indicare, nelle apposite righe dei CAS, i costi per godimento beni di terzi anche se nel conto economico del loro bilancio di esercizio questi sono compresi nei costi del servizio o in altre voci.

38.1 Modalità di riconciliazione tra conti annuali separati e bilancio IAS/IFRS

Riconciliazione CAS – Bilancio IAS/IFRS

Come indicato nel precedente paragrafo, anche le imprese che redigono il bilancio secondo i principi contabili internazionali sono tenute alla predisposizione dei CAS di cui al comma 14.1 TIUC secondo gli schemi pubblicati dagli Uffici dell'Autorità ai sensi del comma 30.8 del TIUC. Tali schemi traggono origine dalle voci previste nei prospetti di stato patrimoniale e conto economico disciplinati dal Codice civile, che non necessariamente coincidono con quelle presenti nei bilanci redatti in ossequio ai principi contabili internazionali. Ne consegue la necessità di effettuare opportune riclassificazioni delle poste di bilancio per ottenere i valori da riportare nei CAS.

A tal proposito il comma 21.1 lettera a) del TIUC, prevede che, qualora le poste dei CAS non coincidano nel totale con quelle del bilancio di esercizio – in ragione dell'applicazione dei principi contabili internazionali - l'impresa indichi nella nota di commento le voci che sono state determinate mediante riclassificazione rispetto ai valori iscritti in bilancio.

Si riportano di seguito alcune delle principali casistiche segnalate dagli operatori del settore elettrico e gas nella nota di commento ai CAS in occasione delle precedenti edizioni della raccolta in merito alle riclassificazioni che possono essere effettuate dalle imprese ivi inclusi i gestori del SII:

- lo schema di stato patrimoniale dei CAS differisce da quello del bilancio di esercizio redatto secondo gli IAS/IFRS per la diversa logica di classificazione delle voci. Negli schemi dei CAS, infatti, le voci dell'attivo di stato patrimoniale sono suddivise in immobilizzato e circolante, mentre quelle del passivo sono classificate per natura; negli schemi IAS/IFRS, invece, le voci sono classificate in correnti e non correnti. Inoltre, le voci dei Ratei e Risconti che nei modelli dei CAS sono evidenziate separatamente, negli schemi IAS/IFRS confluiscono nelle attività e passività a cui si riferiscono e/o negli Altri Crediti e Altri Debiti;
- negli schemi IAS/IFRS è presente la voce "Attività non correnti possedute per la vendita" nonché le relative passività associate. Poiché tali voci non sono presenti negli schemi dell'Autorità, i relativi importi andranno riclassificati nelle corrispondenti voci di attività e passività di riferimento. A titolo esemplificativo qualora le attività non correnti possedute per la vendita iscritte nel bilancio IAS/IFRS includano la voce "impianti", i relativi ammontari dovranno essere riclassificati nella corrispondente voce degli schemi CAS; analogamente, qualora le passività destinate alla vendita iscritte nel bilancio IAS/IFRS includano la voce "Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato", il relativo importo dovrà essere riclassificato nella corrispondente voce CAS; in sostanza, le specifiche voci previste negli schemi CAS includono anche gli importi che, nei bilanci redatti secondo i principi contabili IAS/IFRS, sono classificati nelle voci "Attività possedute per la vendita" e "Passività possedute per la vendita";
- le rimanenze esposte negli schemi CAS differiscono da quelle del bilancio di esercizio per effetto della diversa rappresentazione delle "Scorte d'obbligo" che, negli schemi IAS/IFRS, sono esposte separatamente tra le attività non correnti;
- gli effetti contabili derivanti dall'applicazione dell'IFRIC 12 comportano, nello Stato patrimoniale redatto secondo i principi IAS/IFRS, la rilevazione del diritto di utilizzo delle infrastrutture in concessione tra le attività immateriali. Con riferimento alle attività del SII:

- qualora il gestore iscriva nel proprio bilancio il valore netto contabile degli asset di terzi in concessione, è richiesto di riclassificare tale valore negli schemi dei CAS tra le attività materiali; analoga riclassifica deve essere effettuata per le quote di ammortamento (si veda al riguardo l'Appendice I, punto 1));
- qualora il gestore iscriva nel proprio bilancio il canone concessorio, tale valore non può in nessun caso essere riclassificato tra le attività materiali.

Nel caso in cui la concessione sia relativa alle attività del settore elettrico e gas, come indicato al paragrafo 12 del presente Manuale, è richiesto di riclassificare il diritto all'utilizzo delle infrastrutture in concessione tra le rispettive attività materiali come valore netto contabile degli asset sottostanti;

- tra le voci del "Valore della produzione", gli schemi CAS includono gli incrementi di immobilizzazioni per lavori interni ed i ricavi relativi al personale ceduto in comando; negli schemi redatti secondo i principi IAS/IFRS tali poste sono invece rilevate a diretta deduzione della voce di costo cui si riferiscono. *Per garantire omogeneità nella lettura dei CAS predisposti da operatori che adottano i principi contabili nazionali e internazionali, si ritiene opportuno esporre tutti i costi capitalizzati, sia "interni" (esempio costo del personale), che "esterni" (esempio costo per servizi), alla voce "4) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni". Al fine di riconciliare i valori tra i prospetti di unbundling e quelli di quadratura sarà necessario utilizzare la colonna elisioni e dare evidenza esplicita della riclassifica effettuata;*
- sempre in tema di riclassifica dei costi capitalizzati di cui al punto precedente, il principio generale prevede che tutti i costi inizialmente rilevati a conto economico come costi d'esercizio, se a seguito di una valutazione specifica al termine dell'esercizio risultino qualificabili come oneri pluriennali, siano iscritti tra i cespiti in stato patrimoniale tramite rilevazione nella voce A 4) "Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni", come sopra indicato. Diversamente, i costi che fin dall'origine sono classificati come oneri pluriennali, non transitando per il conto economico, *non devono essere oggetto di riclassifica nella suddetta voce*, anche se astrattamente riferibili a costi di periodo (rientrano in questa fattispecie, ad esempio, i costi di natura accessoria delle immobilizzazioni, come i costi di installazione o di collaudo di un macchinario, che vengono direttamente capitalizzati sul cespito a cui si riferiscono);
- i proventi e gli oneri derivanti dalla gestione del rischio commodity, negli schemi CAS, sono esposti rispettivamente tra gli Altri ricavi e proventi e gli Oneri diversi di gestione, mentre i proventi e gli oneri derivanti dalla valutazione di attività e passività finanziarie sono classificati tra i Proventi finanziari e gli Oneri finanziari; negli schemi redatti secondo i principi IAS/IFRS, invece, tali componenti sono rilevate in una apposita voce senza distinzione tra l'importo realizzato e quello da valutazione;
- negli schemi CAS le voci "Proventi da partecipazioni", "Rettifiche di valore di attività finanziarie", "Imposte sul reddito" includono rispettivamente anche i dividendi e le plusvalenze da cessione partecipazioni, le rivalutazioni di partecipazioni e le imposte sul reddito relative alla cessione delle partecipazioni; negli schemi redatti secondo i principi IAS/IFRS, tali componenti sono invece rilevate in una specifica voce di bilancio "Discontinued operations";
- le imprese che applicano i principi contabili internazionali e che eventualmente optino per la capitalizzazione degli oneri relativi al canone unico patrimoniale (CUP), in coerenza con l'IFRS 16, devono procedere, mediante il prospetto delle elisioni, alla riclassificazione dell'importo attribuito alla voce "Ammortamenti" alla voce "Oneri tributari locali (Canone Unico, IMU,

TARI, etc...)). In nota di commento deve essere fornita un'adeguata e dettagliata informativa circa il trattamento dei relativi importi nei prospetti di Conto Economico, Stato Patrimoniale e Prospetto di movimentazione delle immobilizzazioni.

Riconciliazione CAS – Bilancio OIC

Si riportano di seguito alcune delle principali casistiche in merito alle riclassificazioni che possono essere effettuate dalle imprese ivi inclusi i gestori di SII:

- gli importi relativi agli strumenti derivati di copertura seguono le norme previste dal Decreto Legislativo 139/2015 e dal nuovo documento OIC 32;
- le immobilizzazioni materiali destinate alla vendita devono rimanere iscritte tra le immobilizzazioni e non vanno inserite, come prevede invece l'OIC 16, in una apposita voce relativa alle immobilizzazioni materiali destinate alla vendita nell'Attivo Circolante. Ciò in quanto la voce "attività non correnti destinate alla vendita" non è presente negli schemi dell'Autorità e anche in coerenza con quanto richiesto agli operatori che applicano i principi contabili internazionali. Questi ultimi, come sopra specificato, devono infatti riclassificare le attività e le passività destinate alla vendita nelle attività/passività cui si riferiscono.

38.2 Il trattamento contabile degli eventi successivi alla data di riferimento del bilancio

Nella redazione del bilancio d'esercizio, qualora ne ricorrano le condizioni, è necessario tener conto anche degli eventi verificatisi successivamente alla data di chiusura del bilancio. In particolare:

- il codice civile (art. 2423-bis, 1° c., n.4) stabilisce che occorre considerare i *rischi e le perdite di competenza dell'esercizio*, anche se conosciuti dopo la sua chiusura. In coerenza con tale principio, il documento OIC 29 precisa che devono essere recepiti nei valori di bilancio quei fatti, positivi e/o negativi, che evidenziano condizioni già esistenti alla data di chiusura del bilancio, ma che si manifestano successivamente richiedendo una modifica dei valori delle attività e passività in bilancio, in conformità al postulato della competenza⁵⁴;
- in modo analogo, lo IAS definisce eventi che comportano una rettifica ai valori di bilancio, quei fatti che forniscono evidenze di situazioni già esistenti alla data di chiusura dell'esercizio.

⁵⁴ Esempi di fatti successivi alla data di chiusura dell'esercizio che, secondo l'OIC 29, devono essere recepiti nei valori di bilancio:

- la definizione dopo la chiusura dell'esercizio di una causa legale in essere alla data di bilancio per un importo diverso da quello prevedibile a tale data;
- i fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio da cui emerge che talune attività già alla data di bilancio avevano subito riduzioni durevoli di valore o riduzioni del valore di mercato rispetto al costo ovvero evidenzino situazioni, esistenti alla data di bilancio, che incidano sulle valutazioni di bilancio; per esempio:
 - il deterioramento della situazione finanziaria di un debitore, confermata dal fallimento dello stesso dopo la data di chiusura, che normalmente indica che la situazione di perdita del credito esisteva già alla data di bilancio;
 - la vendita di prodotti giacenti a magazzino a fine anno a prezzi inferiori rispetto al costo, che fornisce l'indicazione di un minor valore di realizzo alla data di bilancio;
- la determinazione, dopo la data di chiusura dell'esercizio, del costo di attività acquistate o del corrispettivo di attività vendute, prima della data di chiusura dell'esercizio di riferimento;
- la determinazione, dopo la data di chiusura dell'esercizio, di un premio da corrispondere a dipendenti quale emolumento per le prestazioni relative all'esercizio chiuso;
- la scoperta di un errore o di una frode.

Secondo l'OIC 29, il termine entro cui il fatto si deve verificare, perché se ne tenga conto nel bilancio, è la sua data di formazione, che, nella generalità dei casi, è individuata con la data di redazione del progetto di bilancio d'esercizio da parte degli amministratori. Tuttavia, se tra la data di formazione del bilancio e la data di approvazione da parte dell'organo assembleare si verificassero eventi tali da avere un effetto rilevante sul bilancio, gli amministratori debbono adeguatamente modificare il progetto di bilancio, nel rispetto del procedimento previsto per la formazione del bilancio.

Secondo lo IAS 10 il termine entro cui il fatto si deve verificare è costituito dalla data in cui viene autorizzata la pubblicazione del bilancio.

La redazione dei CAS può avvenire in un momento successivo rispetto al termine entro il quale è possibile recepire, nel bilancio d'esercizio, gli effetti dei fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio. ***Al fine di garantire il pieno allineamento tra bilancio d'esercizio e CAS, gli eventi verificatisi successivamente ai termini prescritti dai principi contabili, non devono essere presi in considerazione nella redazione dei CAS.***

38.3 La separazione contabile applicata al bilancio degli enti pubblici

Con riferimento al processo di separazione contabile anche i gestori di natura pubblica (enti pubblici territoriali, consorzi, unioni di comuni, comunità montane, etc.), sono chiamati ad applicare gli stessi criteri utilizzati nel proprio bilancio di esercizio⁵⁵, adottando a tal fine un sistema di separazione contabile che consenta di rilevare dati analitici, verificabili e documentabili, in maniera distinta per le singole attività, come se queste fossero svolte in modo separato, e quindi per ciascun comparto. Nell'attribuzione delle poste patrimoniali ed economiche anche il gestore pubblico deve attenersi ad un ordine preciso che prevede innanzitutto l'attribuzione diretta alle attività o, in via subordinata, ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise. Per tutte quelle voci in cui l'attribuzione diretta non è possibile, anche il gestore pubblico procede ad un'attribuzione indiretta utilizzando i *cost driver* stabiliti dall'Autorità, per ciascun servizio comune e ciascuna funzione operativa condivisa, selezionati in modo da essere il più possibile rappresentativi.

⁵⁵ Con il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 recante *“Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42”*, corretto ed integrato dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126, si definiscono la cornice e i principi fondanti dell'armonizzazione contabile demandando la definizione dei dettagli applicativi ai successivi decreti attuativi. La creazione del linguaggio unico, nell'impianto normativo di riferimento, transita per il piano dei conti integrato, impostato nella sua struttura dall'art. 4 del Dlgs. N. 118/2011. Il piano dei conti è strutturato in forma modulare per consentire riclassificazioni utili a fini informativo-gestionali, oltre al consolidamento dei conti pubblici per diverse tipologie e diversi livelli di governo. Inoltre, attraverso l'elenco delle articolazioni delle singole unità elementari dei conti finanziari ed economico-patrimoniali è realizzata l'integrazione tra la contabilità finanziaria e quella economico-patrimoniale.

39 Valorizzazione delle transazioni nell'ambito del gruppo societario

Sebbene il TIUC stabilisca, come principio generale, che nella redazione dei CAS l'impresa debba applicare i medesimi criteri di valutazione adottati nel bilancio di esercizio, l'articolo 19 prevede specifiche modalità di valorizzazione per le transazioni infragruppo. A tal riguardo, si precisa che l'articolo 1 del TIUC definisce "gruppo societario" l'insieme delle società tra le quali sussistono rapporti di controllo ai sensi dell'articolo 26 del decreto legislativo 9 aprile 1991, n.127, come aggiornato dal D.lgs. 139/2015.

Tali transazioni possono riguardare, a titolo esemplificativo e non esaustivo:

- prodotti, semilavorati e materie prime;
- servizi di natura generale (amministrazione del personale, locazioni di uffici);
- affitti, noleggi, canoni;
- cessioni di beni materiali o immateriali;
- finanziamenti e gestione della tesoreria;
- attività di coordinamento e consulenza svolta dalla capogruppo nei confronti delle controllate;
- ecc.

Il comma 19.1 del TIUC dispone che, indipendentemente dal prezzo effettivamente praticato, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi infragruppo devono essere valorizzate secondo il principio di libera concorrenza (o di valore normale), ossia al prezzo che sarebbe stato concordato tra imprese indipendenti per operazioni identiche o similari, a condizioni analoghe, nel libero mercato.

Qualora l'impresa, nel proprio bilancio di esercizio, valorizzi tali transazioni secondo criteri diversi da quelli prescritti dal comma 19.1, nei CAS, esse devono comunque essere valorizzate al prezzo di libera concorrenza. Ai fini della riconciliazione con il bilancio, *la differenza tra il prezzo effettivamente praticato e il prezzo di libera concorrenza deve essere evidenziata nella colonna "Elisioni" degli schemi dei CAS. Tale differenza deve inoltre essere adeguatamente motivata e illustrata nella nota di commento.*

Il comma 19.2 del TIUC stabilisce che, al fine di consentire la verifica dei criteri di valorizzazione delle transazioni nell'ambito del gruppo societario, l'impresa è tenuta a conservare per almeno dieci anni idonea documentazione di supporto, tra cui:

- i contratti stipulati tra le società relativi a tali transazioni;
- la documentazione che evidenzia le modalità di determinazione del valore delle transazioni;
- le rilevazioni a consuntivo del numero e delle quantità delle transazioni, desumibili, ad esempio, dalla relativa fatturazione.

Al fine dell'applicazione pratica delle disposizioni del TIUC sopra richiamate, è utile fare riferimento alle Linee guida OCSE in materia di prezzi di trasferimento⁵⁶. Tali linee guida prevedono che il prezzo di libera concorrenza tra le parti, laddove possibile, sia rappresentato dal *prezzo di mercato*. Il metodo del prezzo di mercato consiste nel confrontare il prezzo applicato nelle transazioni infragruppo con quello praticato in operazioni comparabili sul libero mercato, tra soggetti indipendenti, in condizioni analoghe. Tale confronto potrà essere:

⁵⁶ "OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022" – gennaio 2022.

- un **confronto interno** se l'impresa conclude una transazione comparabile con terzi indipendenti sul mercato;
- un **confronto esterno** se transazioni comparabili vengono concluse tra terzi indipendenti sul mercato oppure si faccia riferimento, ad esempio, a listini delle camere di commercio, tariffe, ecc.

Il criterio del prezzo di mercato risulta direttamente applicabile, ad esempio, nel caso in cui la capogruppo conceda in locazione i propri uffici a una società operativa del gruppo. In tale situazione, il canone espresso in €/mq deve essere coerente – entro un ragionevole *range* di variazione – con i valori di mercato rilevati, alla data di stipula del contratto, per immobili analoghi per zona e tipologia.

Sempre secondo le linee guida OCSE, qualora emergano differenze tra la transazione effettuata all'interno del gruppo e la medesima transazione effettuata sul mercato che possono essere ragionevolmente quantificate, è necessario effettuare opportuni aggiustamenti al prezzo di mercato, al fine di renderlo comparabile con la transazione infragruppo (ad es.: il prezzo di mercato potrebbe essere aggiustato per tenere conto di differenti condizioni di trasporto, di pagamento ecc.).

Il Capitolo 7 delle linee guida OCSE prevede come metodo alternativo, qualora il prezzo di mercato non sia applicabile, il metodo del *cost plus* o metodo del costo maggiorato che è da ritenersi appropriato soprattutto per le transazioni aventi ad oggetto prestazioni di servizi o prodotti semilavorati. Tale metodo prende a riferimento il costo pieno aziendale (comprensivo di costi diretti e indiretti) di un bene o servizio a cui può essere aggiunto un margine o *mark up* in relazione alla specifica tipologia di bene o servizio. Tra le tipologie di servizi ritenute più idonee ad essere valorizzate con questo metodo, le linee guida OCSE citano, tra le transazioni all'interno di un gruppo societario, anche i servizi infragruppo erogati dalle strutture di supporto o staff, definiti anche servizi "a basso valore aggiunto", che non rappresentano attività primarie all'interno della catena del valore e che possono essere ben rappresentati da alcune delle prestazioni riconducibili ai servizi comuni previsti dall'articolo 7 del TIUC.

Si sottolinea, in particolare, che, ai fini dell'applicazione del metodo del costo maggiorato, il costo di riferimento deve essere quello sostenuto dal fornitore del bene o servizio (nell'esempio precedente, la holding che eroga i servizi per le società del gruppo). Tale soggetto deve pertanto disporre di adeguati sistemi informativi in grado di rilevare correttamente tali costi. Il costo da utilizzare come base di calcolo può essere determinato su base consuntiva, standard o media (queste ultime due modalità risultano appropriate in presenza di rilevanti fluttuazioni dei costi).

Il metodo del *cost plus* non potrà essere utilizzato in caso di mero riaddebito da parte di una società del gruppo (es: la holding) di servizi acquistati all'esterno laddove non è apportato alcun valore aggiunto alla transazione. Qualora la transazione infragruppo consista nel trasferimento ad una società del gruppo di un bene o servizio acquistato all'esterno (es: software) al quale la società fornitrice all'interno del gruppo apporta modifiche/integrazioni/personalizzazioni (es: servizi di customizzazione del software), il metodo del *cost plus* potrà essere applicato solo ai costi sostenuti per effettuare le citate modifiche/integrazioni/personalizzazioni e non anche al costo del bene o servizio acquistato sul mercato.

Altri metodi di valorizzazione indicati dalle linee guida OCSE sul *transfer pricing* (metodo del prezzo di rivendita, metodi reddituali ecc.) potranno essere presi a riferimento per l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 19, nel caso in cui il metodo del prezzo di mercato o il metodo del *cost plus* non possano ritenersi idonei alla valorizzazione di una specifica tipologia di transazione.

Si precisa che, nell'applicazione delle disposizioni dell'articolo 19, le Linee guida OCSE costituiscono un utile riferimento per le imprese, soprattutto per individuare il prezzo di libera concorrenza necessario per valorizzare le transazioni infragruppo. **Le linee guida OCSE non hanno carattere vincolante**, potendo le imprese adottare metodi alternativi, purché coerenti con i principi delle disposizioni contenute nell'articolo 19. In ogni caso le imprese sono tenute ad applicare integralmente tutti gli aspetti procedurali previsti dalle Linee guida OCSE o dalla normativa fiscale in materia di prezzi di trasferimento. E' inoltre ammissibile che i prezzi di riferimento utilizzati per le transazioni infragruppo siano oggetto di valutazione di congruità da parte di soggetti terzi indipendenti, quali società specializzate che dispongono, ad esempio, di banche dati utilizzabili per la determinazione dei suddetti prezzi.

In tutti i modi, si ritiene che, ai fini della corretta applicazione dell'articolo 19 del TIUC, i prezzi utilizzati per la valorizzazione delle transazioni infragruppo **siano periodicamente aggiornati**. Nel caso di utilizzo del metodo del *cost plus*, sono valide anche revisioni per periodi superiori all'anno purché il lasso di tempo intercorrente tra una revisione e l'altra non sia tale da inficiare la significatività del prezzo così calcolato e purché non intervengano modifiche rilevanti nelle caratteristiche della transazione. È altresì ammissibile un aggiornamento dei prezzi per le transazioni infragruppo in funzione del tasso medio annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati, rilevato per l'anno precedente dall'ISTAT.

I criteri di valorizzazione delle transazioni infragruppo, la natura delle suddette transazioni e i criteri di aggiornamento dei prezzi di trasferimento devono trovare adeguata illustrazione nella nota di commento.

40 Valorizzazione delle transazioni nell'ambito dello stesso soggetto

Nella redazione dei CAS, il TIUC, all'articolo 18, prevede la possibilità di rilevare transazioni interne alla stessa impresa, che possono essere costituite da:

- transazioni interne tra le diverse attività;
- transazioni interne tra i singoli servizi comuni e tra i singoli servizi comuni e le singole funzioni operative condivise.

Finalità delle disposizioni contenute nell'articolo 18 è quella di evitare che le transazioni nell'ambito dello stesso soggetto giuridico possano generare sussidi incrociati tra attività.

Per quanto concerne le transazioni interne tra attività e parimenti tra attività/ATO, all'articolo 18, il TIUC prevede come criterio di valorizzazione il prezzo di mercato, riscontrabile con dati ufficiali tra quelli individuati dal comma 18.1. Nel caso in cui non sia possibile fare riferimento ad un prezzo formatosi sul libero mercato è ammessa la valorizzazione a costo, a condizione che la configurazione adottata non superi il costo pieno determinato a consuntivo (a fine esercizio), secondo i criteri stabiliti dal comma 18.3. Tale costo pieno deve essere calcolato dopo aver rilevato le transazioni interne tra servizi comuni e funzioni operative condivise e i successivi ribaltamenti alle attività dai suddetti servizi comuni e funzioni operative condivise.

I commi 18.2 e 18.4 del TIUC prevedono l'obbligo a carico delle imprese di mantenere opportuna documentazione a supporto delle modalità utilizzate per la valorizzazione delle transazioni interne; il comma 21.1 lettera k) del TIUC prevede, altresì, che ne sia fornita evidenza nella nota di commento.

La valorizzazione delle operazioni nell'ambito dello stesso soggetto - la considerazione vale anche per le transazioni nell'ambito dello stesso gruppo societario - richiede, analogamente a quanto previsto per la costruzione dei *driver* di ribaltamento dei costi dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise, l'adozione di adeguate procedure gestionali, contabili o extracontabili atte alla rilevazione di tutte le informazioni necessarie al corretto calcolo del prezzo o del costo pieno delle transazioni. La scelta delle modalità operative è rimessa all'autonomia dell'impresa, purché le stesse siano adeguatamente documentate e verificabili.

Si consideri ad esempio un gestore del SII che esercita anche l'attività di produzione di energia elettrica attraverso unità di produzione da fonti rinnovabili, e che consuma (anche solo in parte) l'energia prodotta nell'ambito di un'attività del SII (ad esempio attività di acquedotto per una centrale di pompaggio per sollevamento idrico). In tal caso il gestore dovrà:

- valorizzare l'importo della cessione di energia elettrica dall'attività di produzione dell'energia elettrica all'attività di acquedotto secondo i criteri sopra riportati, intendendo come prezzo di mercato il prezzo di fornitura di energia per impianti simili o, in caso di autoproduzione che non copre il 100% del costo, il prezzo di fornitura dell'impianto che assorbe l'energia autoprodotta o il prezzo medio di acquisto dell'intera fornitura elettrica, tenendo traccia dei dati fisici sottostanti alle transazioni rilevate (KWh prodotta e autoconsumata);
- rilevare nel conto economico dell'attività di produzione di energia elettrica, alla voce "Vendita interna di beni e servizi ad altra attività", l'ammontare valorizzato come ricavo interno;
- rilevare nel conto economico del Macroaggregato del settore idrico (nella sezione *unbundling* classico) e dell'attività di acquedotto (nella sezione Add-on del settore idrico), alla voce "Acquisto interno di beni e servizi da altra attività" lo stesso ammontare di cui sopra (garantendo così la quadratura a livello di bilancio del gestore).

Si precisa che le poste patrimoniali afferenti l'unità di produzione di energia da fonte rinnovabile devono essere allocate tra le attività di cui alla lettera a) dell'articolo 4.1 del TIUC ovvero alla "produzione di energia elettrica", senza la possibilità di prevedere transazioni interne che consentano di replicare i meccanismi del conto economico.

Parimenti, i ricavi derivanti dagli incentivi sulla produzione di energia elettrica vanno sempre rilevati, in coerenza con le immobilizzazioni che li hanno generati, nell'attività di produzione di energia elettrica.

Per ulteriori dettagli sulle transazioni interne tra attività si rimanda al paragrafo 42.4.

Per quanto concerne le transazioni interne tra i singoli servizi comuni e tra i servizi comuni e le funzioni operative condivise, l'articolo 15 del TIUC prevede, come criterio di valorizzazione, il costo del servizio comune cedente, al netto degli eventuali ricavi correlati. Tali ricavi, come sarà meglio evidenziato nei capitoli successivi, possono avere esclusivamente natura rettificativa dei costi imputati al servizio comune. L'attribuzione dei costi del servizio cedente al servizio o funzione operativa ricevente deve avvenire sulla base dei *driver* previsti per il servizio comune cedente, secondo quanto stabilito dal comma 15.3 del TIUC. Questa tipologia di transazione è, di fatto, assimilabile all'attribuzione indiretta dei costi dei servizi comuni alle attività, disciplinata dall'articolo 17 del TIUC. Per ulteriori approfondimenti si rinvia al paragrafo 42.2.

PARTE X: NORME DI CONTABILITÀ PER IL REGIME ORDINARIO E PER IL REGIME SEMPLIFICATO DEL SII

41 Le fasi del processo di raccolta dati

Nel presente capitolo viene fornita una descrizione del sistema di raccolta dei dati di *unbundling* e delle principali fasi necessarie per la comunicazione degli stessi. Tale schema descrive in maniera sintetica il percorso che un gestore del SII deve seguire per giungere alla separazione del proprio bilancio tra le diverse attività e, laddove presenti, i diversi ATO e i diversi comparti. Nel capitolo seguente, invece, vengono descritte nel dettaglio le logiche contabili da seguire nelle singole fasi della separazione del bilancio.

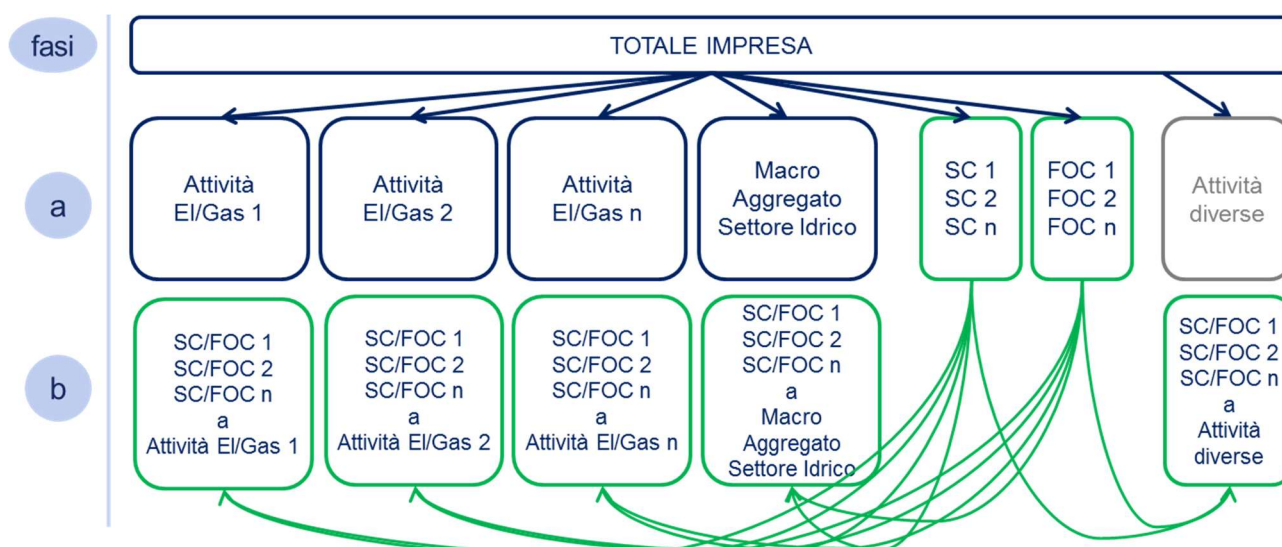
Il sistema di raccolta è suddiviso in due sezioni:

- nella prima, definita nel seguito **“unbundling classico”** perché ricalca essenzialmente la struttura seguita dalle imprese del settore elettrico e gas nelle precedenti edizioni della raccolta dati di *unbundling*, tutte le poste relative alle attività del settore idrico vengono attribuite ad un'unica attività definita “Macroaggregato del settore idrico”;
- la seconda, definita nel seguito **“Add-On del settore idrico”**, è relativa alla suddivisione del Macroaggregato del settore idrico tra le attività del settore idrico, ulteriormente differenziate per ATO nel caso di gestore operante in più ATO (nonché per comparto solo con riferimento al conto economico del regime ordinario).

41.1 L'unbundling classico

Nella seguente **Figura 5** viene schematizzata la sezione dell'*unbundling* classico di un gestore *multi-utility*. Lo schema è valido anche per i gestori del SII che non operano in alcuna delle attività dei settori elettrico e gas.

Figura 5 – Unbundling classico – attribuzione diretta e ribaltamenti



Nell'*unbundling* classico:

- a) il gestore attribuisce⁵⁷ le poste contabili e patrimoniali al Macroaggregato del settore idrico, alle attività del settore elettrico e gas (laddove presenti), alle attività diverse, ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise;
- b) il sistema ribalta sulla base dei *driver* di cui agli allegati 1 e 2 del TIUC, i servizi comuni e le funzioni operative condivise a tutte le attività nelle quali opera il gestore⁵⁸; in particolare:
 - i. per il conto economico viene ribaltato in questa fase un solo valore per ciascun SC e ciascuna FOC⁵⁹;
 - ii. i prospetti delle immobilizzazioni di SC e FOC vengono ribaltati integralmente (con il medesimo livello di dettaglio dei cespiti e delle causali di variazione) ai prospetti di SC e FOC relativi al Macroaggregato e alle eventuali attività del settore elettrico e gas.

Tutti i gestori del SII sono tenuti alla compilazione di questa sezione, sia nel regime ordinario che nel regime semplificato del SII, anche nel caso in cui un gestore non operi in alcuna delle attività previste dall'articolo 4.1 per i settori elettrico e gas.

41.2 L'Add-On del settore idrico

I prospetti del Macroaggregato (conto economico, stato patrimoniale, immobilizzazioni, grandezze fisico tecniche e grandezze monetarie), comprensivi delle quote ribaltate dalle SC e FOC, vengono separati nelle diverse attività-comparti/ATO nelle quali opera il gestore nella sezione Add-On del settore idrico.

Nel caso in cui una posta contabile non sia direttamente attribuibile a uno specifico ATO, essa viene dapprima attribuita al "MutiATO", che è un oggetto contabile intermedio, le cui poste contabili vengono successivamente ribaltate sugli altri ATO, analogamente a quanto avviene per SC e FOC in relazione alle Attività.

Nell'Add-On idrico la separazione contabile del Macroaggregato viene realizzata con modalità operative differenti a seconda del regime e del prospetto:

Regime ordinario:

- a. con riferimento allo stato patrimoniale il gestore suddivide i valori del Macroaggregato tra le diverse attività/ATO, imputando i valori che non è possibile attribuire direttamente ad uno specifico ATO alle diverse attività-multiATO (Figura 6); nel conto economico le poste contabili sono attribuite al livello di comparti/ATO;
- b. la logica di cui al precedente punto a. viene seguita anche per le quote di SC e FOC attribuite nell'*unbundling* classico al Macroaggregato; il gestore ha quindi la possibilità di attribuire direttamente ai singoli ATO le quote di SC e FOC di competenza specifica di un determinato ATO, attribuendo le quote residuali ai valori multiATO;

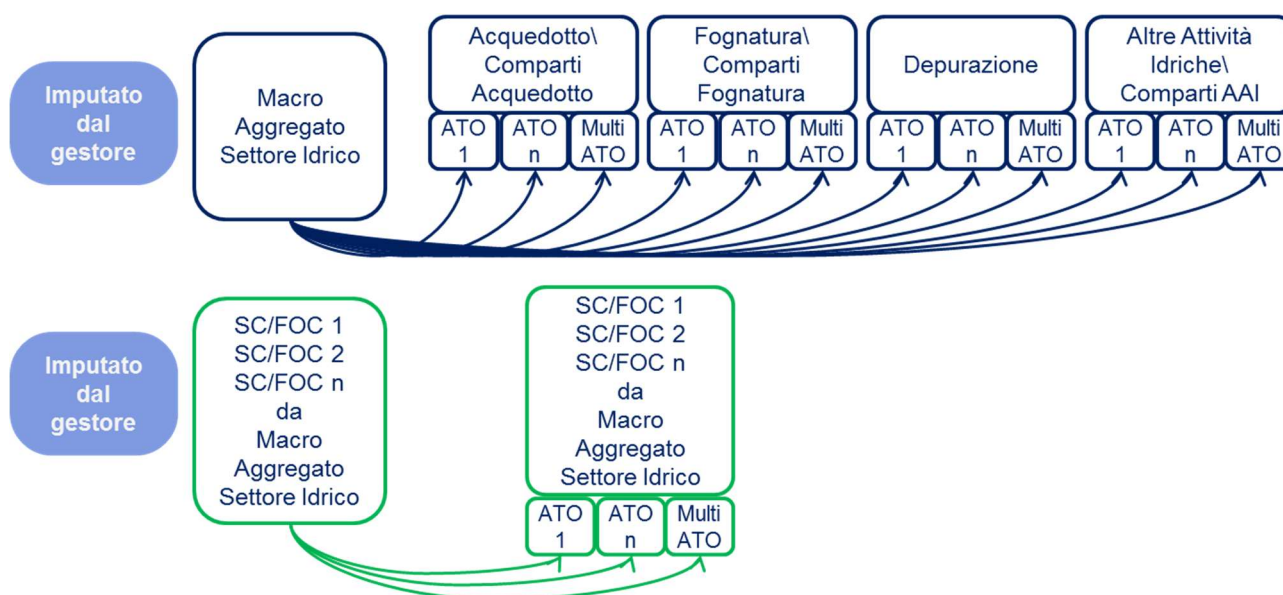
⁵⁷ Il Macroaggregato settore idrico, le eventuali attività del settore elettrico e gas, gli SC e le FOC hanno i propri prospetti di Conto Economico, Stato Patrimoniale e delle Immobilizzazioni.

⁵⁸ Nel caso di gestore multiutility, le SC e le FOC vengono ribaltate ai comparti dei settori elettrico e gas e al macroaggregato del settore idrico.

⁵⁹ Ossia, ai sensi degli art. 16 e 17 del TIUC, il totale dei costi previa deduzione di eventuali componenti positive di reddito registrate nel valore della produzione che hanno esclusivamente funzione rettificativa dei costi.

- c. i valori attribuiti alle attività/multiATO e ai comparti/multiATO vengono ribaltati dal sistema alle attività/ATO e ai comparti/ATO sulla base dei *driver* multiATO di cui al paragrafo 42.6 del presente manuale; i valori attribuiti alle SC/multiATO e alle FOC/multiATO vengono ribaltati dal sistema alle SC/ATO e alle FOC/ATO sulla base dei *driver* di cui agli allegati 1 e 2 del TIUC che i gestori declinano anche per ATO (Figura 7); sulla base dei medesimi *driver* di cui agli Allegati 1 e 2 del TIUC il sistema ribalta nel conto economico i valori di SC/ATO e FOC/ATO alle attività-comparti/ATO (Figura 8);
- d. nel prospetto delle immobilizzazioni il Macroaggregato viene suddiviso dal gestore tra le attività/ATO e le attività/multiATO del settore idrico e il sistema ribalta alle attività/ATO le quote attribuite dal gestore alle attività/multiATO al pari di quanto avviene per il conto economico e lo stato patrimoniale; al gestore è poi richiesto di compilare nuovamente i prospetti delle diverse attività/ATO con valori che includono i ribaltamenti delle diverse SC e FOC attribuiti extra-sistema dal gestore medesimo⁶⁰ (Figura 8);
- e. ai prospetti delle immobilizzazioni sono legati due ulteriori prospetti, “dettaglio dismissioni” e “altre informazioni tariffarie” nei quali il gestore dettaglia le dismissioni per anno di acquisizione e fornisce ulteriori informazioni sui contribuiti di allacciamento e i contributi conto impianti incassati nell'anno; tali prospetti vengono compilati nel regime ordinario con riferimento alla seconda compilazione del prospetto delle immobilizzazioni, quello nel quale i valori includono ribaltamenti delle diverse SC e FOC attribuiti extra-sistema dal gestore medesimo;
- f. nei prospetti delle grandezze fisico tecniche e delle grandezze monetarie non è presente il multiATO; il gestore suddivide quindi direttamente i valori del Macroaggregato tra le diverse attività/ATO.

Figura 6 – la separazione dei prospetti di conto economico e stato patrimoniale nella sezione Add-On del regime ordinario



⁶⁰ L'attribuzione extra-sistema è stata prevista almeno per i primi anni di applicazione dell'unbundling per evitare di far compilare al gestore un numero eccessivo di prospetti difficilmente gestibili dal punto di vista operativo e viene confermata anche per la presente edizione della raccolta dati *unbundling*.

Figura 7 – il ribaltamento dei valori multiATO nel conto economico e nello stato patrimoniale

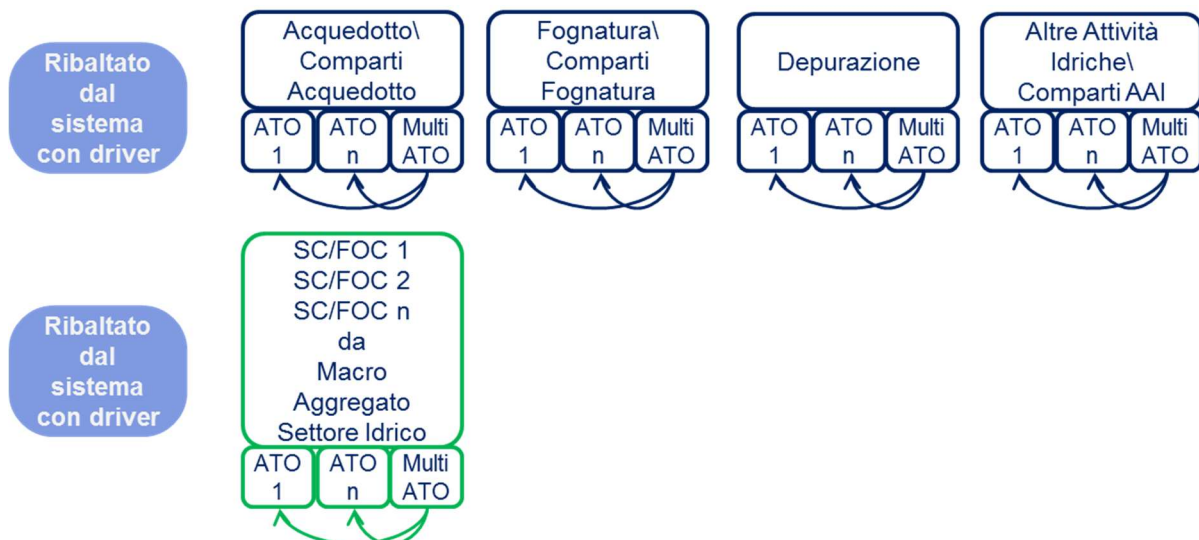
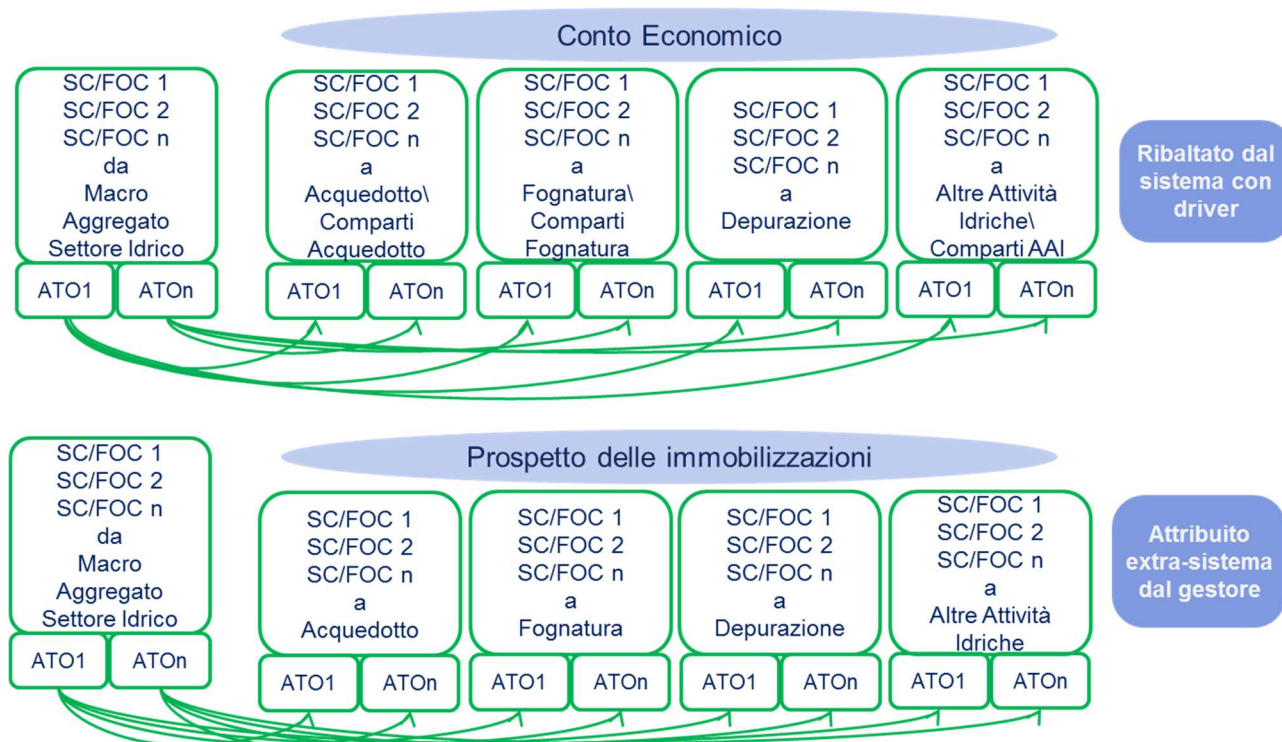


Figura 8 – il ribaltamento dei valori delle SC-FOC/ATO alle attività-comparti/ATO nel conto economico e nel prospetto delle immobilizzazioni



Regime semplificato del SII:

- il gestore suddivide direttamente tutti i prospetti del Macroaggregato (conto economico, stato patrimoniale, prospetti delle immobilizzazioni, grandezze fisico tecniche e grandezze monetarie) tra le diverse attività del settore idrico (Figura 9);

- b. con riferimento alle quote di SC e FOC ribaltate nell'*unbundling* classico al Macroaggregato, l'attribuzione alle attività del SII (Figura 10) viene eseguita:
 - i. nel conto economico sulla base dei *driver* di cui agli allegati 1 e 2;
 - ii. nei prospetti delle immobilizzazioni, con imputazione diretta del gestore;
- c. i prospetti "dettaglio dismissioni" e "altre informazioni tariffarie" vengono compilati dal gestore relativamente ai prospetti delle immobilizzazioni delle attività del settore idrico comprensivi delle quote attribuite dai singoli prospetti di SC e FOC.

Figura 9 – la separazione dei prospetti del Macroaggregato nella sezione Add-On del regime semplificato del SII

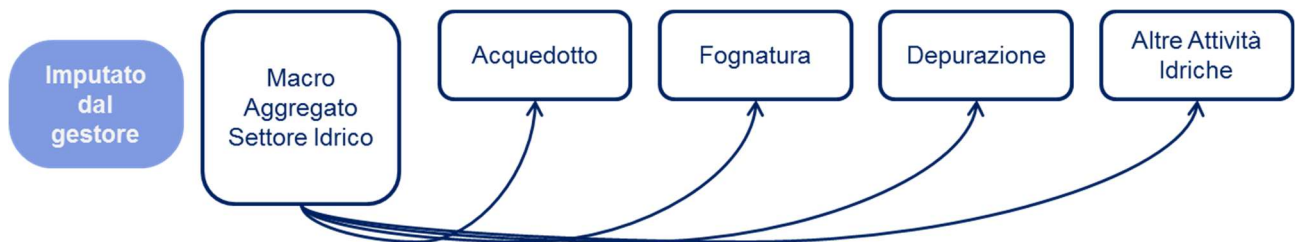
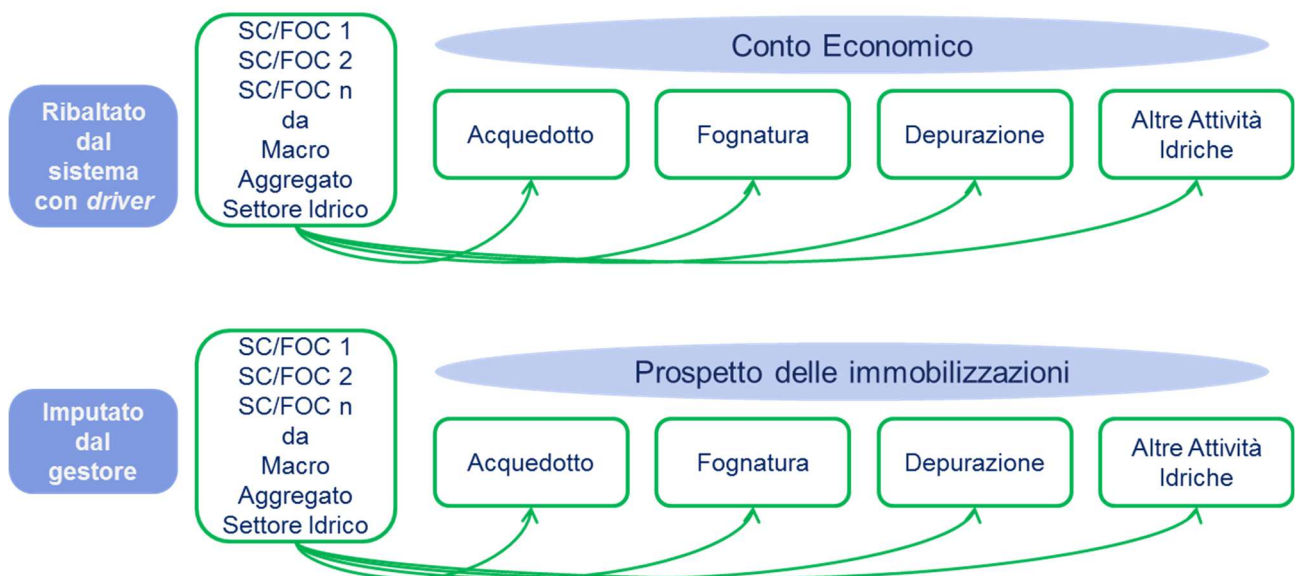


Figura 10 – l'attribuzione delle quote di SC e FOC alle attività nella sezione Add-On del regime semplificato del SII



42 La contabilità separata per attività e ATO

Gli articoli 12 e 24 del TIUC definiscono le regole della separazione contabile delle poste economiche e patrimoniali in base alla struttura delle attività prevista dai commi 4.1 e 4.2 del TIUC. Tale separazione richiede l'adozione di sistemi contabili distinti per ciascuna attività/ATO, che soddisfino tre requisiti essenziali:

- siano basati su dati analitici, verificabili e documentabili;
- consentano di rappresentare ogni attività/ATO come se fosse gestita da un'impresa separata;

- permettano, fin dalla fase iniziale di rilevazione (e quindi non attraverso ripartizioni *ex post*, ***bensi in modo sistematico durante il periodo amministrativo***), di rappresentare separatamente i valori economici e patrimoniali per ciascuna attività/ATO.

Come illustrato nel precedente paragrafo 41, il processo di separazione contabile per i gestori del SII è suddiviso in due fasi: la prima riguarda la compilazione del cosiddetto “*Unbundling classico*” dove avviene la separazione delle poste contabili tra Macroaggregato del settore idrico (attività dalla lettera w) a z) del comma 4.1 del TIUC), le eventuali attività diverse, le eventuali singole attività dei settori elettrico/gas (elencate al comma 4.1 dalla lettera a) alla lettera v) del TIUC), FOC ed SC, mentre la seconda, denominata “Add-On del settore idrico”, è riferita alla separazione contabile del Macroaggregato del settore idrico in Attività/ATO (e, solo per il regime ordinario, in comparti/ATO).

Per ottenere la separazione contabile delle poste economiche e patrimoniali tra i diversi ATO/Attività e comparti è necessario seguire un processo articolato in più fasi, come descritto di seguito:

A) Parte “*Unbundling classico*”

- 1) si attribuiscono alle attività e al ***Macroaggregato del settore idrico***⁶¹ tutte le poste patrimoniali ed economiche che in base ai criteri indicati nei commi 12.7 e 24.2 del TIUC è ***possibile attribuire direttamente***⁶². Come già evidenziato, questa operazione è finalizzata a soddisfare gli obiettivi conoscitivi della separazione contabile. Pertanto, quando una posta patrimoniale o economica è attribuibile in modo completo ed esclusivo - ad esempio il canone di affitto di locali utilizzati per una sola attività (vale lo stesso principio anche per l'ATO) prevista dal comma 4.1 e 4.2 del TIUC, oppure costi determinati tramite misurazioni specifiche (come i litri di carburante consumati dai mezzi impiegati in una determinata attività) – ***essa deve essere attribuita direttamente all'attività/ATO di riferimento e non deve transitare*** per i servizi comuni (servizi immobiliari e facility management; trasporti e autoparco) o per le funzioni operative condivise;
- 2) si attribuiscono ai servizi comuni le poste patrimoniali ed economiche che non possono essere imputate direttamente alle singole attività ma che, in base ai criteri indicati nel comma 12.7 del TIUC, risultano direttamente attribuibili ai servizi comuni stessi. Si tratta, quindi, di una ***soluzione contabile di seconda istanza***, da utilizzare nei casi in cui non sia possibile l'attribuzione diretta alle attività;
- 3) si attribuiscono ***alle funzioni operative condivise*** le poste patrimoniali ed economiche che non possono essere imputate direttamente alle attività né ai servizi comuni, ma che, in base ai criteri indicati nel comma 12.7 del TIUC, risultano direttamente attribuibili a tali funzioni. Si tratta, quindi, di una ***soluzione contabile*** da utilizzare esclusivamente nei casi in cui non sia possibile l'attribuzione diretta né alle attività né ai servizi comuni;
- 4) per mezzo dei *driver* indicati nell'Allegato 2 del TIUC, si rilevano le transazioni interne tra i singoli servizi comuni, nonché tra questi e le funzioni operative condivise secondo le modalità meglio descritte in precedenza⁶³ per il settore elettrico/gas;

⁶¹Il Macroaggregato del settore idrico è un oggetto contabile non previsto dal TIUC ma che si è reso necessario aggiungere al sistema telematico di unbundling contabile per individuare un perimetro preciso e delineato che rappresentasse un punto di partenza per la successiva separazione delle poste contabili in attività/ATO e comparti. Si precisa che l'attribuzione diretta di una posta è da riferirsi alla singola attività/ATO del settore idrico e che il Macroaggregato del settore idrico rappresenta la somma delle poste dirette attribuite alle singole attività/ATO del settore idrico.

⁶² Questo aspetto viene approfondito nel paragrafo successivo.

⁶³ Si veda il paragrafo 17.2.

- 5) per mezzo dei *driver* indicati negli Allegati 1 e 2 del TIUC – paragrafo 42.5 del presente manuale - si ribaltano sulle singole attività dei settori elettrico/gas e sul Macroaggregato del settore idrico le quote delle poste economiche (costi al netto delle componenti positive di reddito registrate nel valore della produzione **che hanno esclusivamente funzione rettificativa dei costi**, quali gli incrementi di immobilizzazioni per lavori interni, le variazioni delle rimanenze e dei lavori in corso e gli altri ricavi e proventi aventi natura di rimborso) e delle poste patrimoniali (dei soli prospetti delle immobilizzazioni) attribuite nelle fasi precedenti ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise;
- 6) infine, si rilevano le eventuali transazioni interne tra le singole attività dei settori elettrico/gas, tra le singole attività dei settori elettrico/gas e il Macroaggregato del settore idrico, nel quale deve essere riportata anche la somma delle transazioni interne tra le singole attività/ATO del settore idrico.

B) Parte “Add – On del settore idrico”⁶⁴

- 7) si attribuiscono alle attività/ATO - e solo per il conto economico del regime ordinario ai comparti/ATO - di appartenenza tutte le poste patrimoniali ed economiche che in base ai criteri indicati nei commi 12.7 e 24.2 è **possibile attribuire direttamente**; per il conto economico del regime ordinario, il valore dell'attività/ATO è ottenuto dalla somma dei comparti/ATO afferenti;
- 8) le poste economiche e patrimoniali che non è possibile attribuire direttamente all'ATO di appartenenza vanno attribuite al MultiATO (il sistema effettua simultaneamente i ribaltamenti dal MultiATO agli ATO una volta inseriti i driver per attività/ATO e comparto/ATO descritti al seguente paragrafo 42.6);
- 9) partendo dai valori ribaltati di SC e FOC sul Macroaggregato del settore idrico nella parte precedente denominata “*Unbundling* classico” è possibile attribuire quote di costi direttamente all'ATO ovvero al MultiATO;
- 10) in una fase successiva il sistema ribalta i valori di SC e FOC attribuiti al MultiATO sugli ATO sulla base dei driver (dell'Allegato 1 e 2 del TIUC) indicati per attività/ATO e comparti/ATO⁶⁵ e i valori di SC e FOC per ATO così ottenuti vengono ribaltati sulle attività sulla base dei medesimi driver;
- 11) infine, si rilevano le eventuali transazioni interne tra le varie attività/ATO sommate nella precedente fase 6) nel Macroaggregato del settore idrico, ossia le transazioni tra le singole attività/ATO e le transazioni tra le singole attività/ATO e le eventuali attività del settore elettrico e gas, nonché le eventuali attività diverse.

La separazione contabile tra attività/ATO, servizi comuni e funzioni operative condivise si applica a tutte le poste patrimoniali ed economiche del bilancio di esercizio, **ad eccezione delle voci tributarie, finanziarie, delle poste di patrimonio netto e di altre componenti non operative**. Queste voci, nei prospetti relativi ai CAS rimangono indivise e vengono riportate come “*Valori non attribuibili*”.

⁶⁴ Per le fasi successive il punto di partenza della separazione contabile in ATO/attività e comparti è dato dal Macroaggregato del settore idrico.

⁶⁵ Sulla modalità operative di compilazione delle maschere si rimanda a quanto indicato nel Manuale d'uso del sistema telematico di unbundling contabile.

Con riferimento al processo delineato, il comma 12.6 lettera d) del TIUC, prevede un trattamento specifico per l'attribuzione dei crediti e dei debiti operativi. Qualora tali poste non siano attribuibili secondo i criteri ordinari utilizzati per le altre voci, *i crediti operativi* sono attribuiti alle attività/ATO, ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise proporzionalmente all'ammontare complessivo annuo dei ricavi a cui si riferiscono, rilevato per ciascuna attività/ATO, servizio comune e funzione operativa condivisa. In modo analogo, i debiti operativi sono attribuiti in proporzione all'ammontare complessivo annuo dei costi da cui derivano. ***Un criterio simile può essere adottato anche per l'attribuzione delle rimanenze.***

Ai fini della compilazione dei prospetti relativi ai conti economici separati, non è necessario determinare la variazione tra le rimanenze iniziali e finali di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci, in quanto nella voce relativa agli acquisti ***devono essere indicati direttamente i consumi***⁶⁶. In questo modo, il dato può essere desunto direttamente dagli scarichi risultanti dalla contabilità di magazzino, anche nei casi in cui le scorte siano comuni a più attività/ATO. In tali circostanze, ai fini dell'iscrizione delle rimanenze nelle singole colonne dei prospetti di stato patrimoniale, ***è ammessa la ripartizione tra attività/ATO, servizi comuni e funzioni operative condivise in proporzione ai rispettivi consumi annui.***

42.1 L'attribuzione diretta delle poste patrimoniali ed economiche alle attività/ATO, ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise

Attribuzione diretta e indiretta

Nella separazione contabile assume un particolare rilievo la possibilità di attribuire direttamente le poste patrimoniali ed economiche ai diversi oggetti di imputazione, cioè alle attività/ATO, ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise.

Per "attribuzione diretta", come si desume dal comma 12.7 del TIUC, si intende l'imputazione di una posta:

- a) in modo completo ed esclusivo, sulla base delle rilevazioni di contabilità generale, ad uno specifico oggetto di attribuzione, quando la posta è riferibile unicamente a tale oggetto (per le poste economiche è il caso, ad esempio, dei costi speciali o specifici), oppure in subordine,
- b) in modo completo ed esclusivo, sulla base delle rilevazioni di contabilità analitica, ad uno specifico oggetto di attribuzione, quando la posta è riferibile unicamente a tale oggetto, oppure in subordine,
- c) per mezzo di una ripartizione tra i diversi oggetti cui la posta compete, basata su una specifica misurazione fisica del fattore produttivo utilizzato (per le poste economiche, è il caso, ad esempio, dei costi diretti).

Si precisa inoltre che tutti i documenti contabili e fiscali, quali le fatture, costituiscono strumenti idonei per l'attribuzione diretta delle poste contabili ai sensi del comma 12.7 del TIUC. Pertanto, nei casi di servizi infragruppo erogati dalla capogruppo alle controllate, qualora le informazioni contenute nei contratti o nelle fatture di addebito siano sufficienti, è opportuno attribuire direttamente le partite economiche derivanti da tali documenti alle attività e ai comparti di riferimento. In tali casi non è necessario ricorrere all'attribuzione indiretta tramite i servizi comuni (SC) e le funzioni operative condivise (FOC).

⁶⁶ Definiti come la somma degli acquisti +/- la variazione delle rimanenze.

L'attribuzione si dice, invece, indiretta quando avviene mediante una ripartizione basata su un sistema di attribuzione (*driver*) di natura convenzionale, che non misura direttamente il fattore produttivo sottostante, ma una grandezza diversa, ritenuta più o meno correlata a quel fattore.

È evidente che le procedure gestionali e contabili adottate dalle imprese possono favorire un'attribuzione diretta ad uno specifico oggetto, tanto più quanto esse risultano accurate e strutturate. In merito ai costi, per esempio, i sistemi di rilevazione più evoluti possono consentire di classificare come costi speciali o specifici o come costi diretti, costi che altrimenti sarebbero considerati comuni o generali. Al riguardo, si riportano i seguenti esempi:

- l'attribuzione del costo del lavoro alle diverse attività/ATO può avvenire in modo diretto, individuando il costo del personale dedicato esclusivamente a ciascuna attività/ATO, oppure **rilevando puntualmente le ore di lavoro prestate dal personale condiviso tra più attività/ATO a favore di ciascuna di esse** (ad esempio attraverso la compilazione diretta da parte del personale dei rendiconti periodici delle ore prestate a favore delle diverse attività/ATO);
- l'attribuzione del costo del lavoro alle diverse attività/ATO in proporzione ai relativi ricavi costituisce un'attribuzione indiretta. **Questa modalità non è conforme alle disposizioni del TIUC** poiché i costi dei fattori produttivi non direttamente attribuibili alle attività/ATO devono essere imputati ai servizi comuni o alle funzioni operative condivise;
- l'attribuzione alle diverse attività/ATO dei costi relativi ai servizi informatici (inclusi quelli del personale impiegato) effettuata sulla base dei *driver* previsti nell'Allegato 2 del TIUC (ad esempio in funzione del numero di postazioni assegnate a ciascuna attività/ATO) costituisce un'attribuzione indiretta che è consentita dal TIUC esclusivamente nei casi in cui tali costi non siano direttamente attribuibili alle singole attività/ATO.

Strumenti di rilevazione per l'attribuzione diretta

Come indicato nei commi 12.7 e 24.2, lo strumento individuato dal TIUC per la separazione contabile dei fatti aziendali tra attività/ATO, servizi comuni e funzioni operative condivise è rappresentato dalla contabilità generale o, qualora l'informazione non sia da essa desumibile, dalla contabilità analitica. In linea generale, nulla vieta alle imprese di gestire contabilmente le singole attività/ATO mediante sistemi di contabilità generale separati; tuttavia, i moderni sistemi contabili prevedono, in alternativa, il ricorso alla contabilità analitica (o industriale) che consente rilevazioni non solo per natura, ma anche per destinazione, attraverso l'uso di specifici oggetti di controllo (ad es.: centri di costo, ordini interni, ordini di servizio, WBS e WBE, centri di profitto). In tale ambito, rileva in particolare l'impiego di appositi oggetti di attribuzione propri della contabilità analitica, quali i centri di costo⁶⁷, che possono svolgere le seguenti funzioni:

- facilitare l'attribuzione dei costi dei fattori produttivi alle diverse produzioni; al tal fine possono essere utilizzati anche centri di costo che non corrispondono a specifiche unità operativa, ma a mere aggregazioni logiche;
- individuare i costi relativi a specifiche fasi o ambiti dell'attività produttiva, al fine di supportare decisioni di convenienza economica e/o la valutazione delle performance dei responsabili dei centri di costo.

⁶⁷ Per la definizione di centro di costo si faccia riferimento al paragrafo 35.

La registrazione dei fatti aziendali, effettuata non solo per natura tramite la contabilità generale, ma anche attraverso l'indicazione del centro di costo, consente di individuare la destinazione delle risorse impiegate. Stabilendo una relazione univoca tra ciascun centro di costo e una delle attività/ATO previste dal TIUC, oppure – in subordine – uno dei servizi comuni o delle funzioni operative condivise, è possibile ottenere un'attribuzione più puntuale dei fatti aziendali rispetto a quella derivante dal solo utilizzo della contabilità generale.

Un discorso analogo si applica agli ulteriori oggetti di attribuzione previsti dalla contabilità analitica, comunemente denominati *Ordini interni* o *Commesse industriali*⁶⁸, che permettono la registrazione dei fatti aziendali anche per destinazione, integrando le informazioni desumibili dall'utilizzo dei centri di costo. Essi si basano su procedure⁶⁹ formalizzate e verificabili, che permettono una rilevazione analitica delle risorse impiegate dalle strutture aziendali nello svolgimento delle proprie attività e forniscono informazioni puntuali sulla destinazione delle transazioni registrate in contabilità. Anche in questo caso, la definizione di una relazione univoca tra ciascun ordine interno o commessa industriale e una specifica attività/ATO, servizio comune o funzione operativa condivisa permette una attribuzione più puntuale dei fatti aziendali rispetto a quella ottenibile mediante il solo utilizzo della contabilità generale.

Riguardo ai diversi strumenti di rilevazione a disposizione delle imprese per l'attribuzione diretta delle poste economiche e patrimoniali alle attività/ATO – e, in subordine, alle funzioni operative condivise ed ai servizi comuni - il TIUC prevede una procedura di riferimento che stabilisce una gerarchia nell'utilizzo delle fonti informative. Tali fonti, pertanto, non devono essere considerate alternative tra loro, ma utilizzate **secondo una sequenza ben definita**:

- 1.a utilizzo della **contabilità generale** per l'allocazione diretta di poste patrimoniali ed economiche alle diverse **attività/ATO**. Ciò è possibile qualora l'impresa riesca ad individuare conti di contabilità generale riferibili in modo specifico ad una singola attività/ATO. Tale processo può essere ulteriormente supportato dall'integrazione con i sottosistemi di contabilità generale, quali, ad esempio, il libro cespiti che permette di identificare puntualmente l'appartenenza delle immobilizzazioni e dei relativi ammortamenti alle diverse strutture aziendali;
- 1.b per le poste non attribuibili alle attività/ATO secondo le modalità descritte al punto precedente, utilizzo della **contabilità analitica** che, mediante centri di costo, ordini interni o commesse industriali, consente di attribuire alle singole **attività/ATO**, in modo completo ed esclusivo, le poste patrimoniali ed economiche, rilevate in modo generico nella contabilità generale;
- 1.c per le poste non attribuibili alle attività/ATO con le modalità dei punti precedenti, attribuzione delle poste patrimoniali ed economiche - registrate in modo generico nella contabilità generale - attraverso una **specifica misurazione fisica** del fattore produttivo utilizzato dalle singole **attività/ATO**;

⁶⁸ Gli oggetti di attribuzione “ordini interni” o “commesse industriali” vengono comunemente utilizzati dalle imprese manifatturiere, commerciali o di servizi per individuare contabilmente i fatti aziendali non solo per natura, come previsto dalla contabilità generale, ma anche per destinazione. Ciò consente di individuare le finalità delle transazioni registrate in contabilità e di migliorarne il controllo gestionale.

⁶⁹ A titolo di esempio, si considerino le procedure che consentono all'impresa di rilevare in modo sistematico e puntuale le ore di manodopera impiegate dal personale delle diverse strutture aziendali nelle singole mansioni o nei servizi svolti.

- 2.a per le poste non attribuibili alle attività secondo le modalità dei punti precedenti, utilizzo della **contabilità generale** per l'allocazione diretta di poste patrimoniali ed economiche ai **servizi comuni**; ciò è possibile qualora l'impresa sia in grado di individuare i conti di contabilità generale riferibili in modo specifico a un singolo servizio comune;
- 2.b per le poste non attribuibili alle attività e ai servizi comuni secondo le modalità dei punti precedenti, utilizzo della **contabilità analitica** che, mediante centri di costo, ordini interni o commesse industriali, consente di attribuire in modo specifico ai singoli **servizi comuni** le poste patrimoniali ed economiche, rilevate in modo generico nella contabilità generale;
- 2.c per le poste non attribuibili alle attività e ai servizi comuni secondo le modalità dei punti precedenti, attribuzione delle poste patrimoniali ed economiche - rilevate in modo generico nella contabilità generale - mediante una **specifica misurazione fisica** del fattore produttivo utilizzato dai singoli **servizi comuni**;
- 3.a per le poste non attribuibili alle attività e ai servizi comuni con le modalità dei punti precedenti, utilizzo della **contabilità generale** per l'allocazione diretta delle poste patrimoniali ed economiche alle **funzioni operative condivise**; ciò è possibile qualora l'impresa sia in grado di individuare conti di contabilità generale riferibili in modo specifico a una singola funzione operativa condivisa;
- 3.b per le poste non attribuibili alle attività, ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise secondo le modalità dei punti precedenti, utilizzo della **contabilità analitica** che, mediante centri di costo, ordini interni o commesse industriali, consente di attribuire in modo specifico alle singole **funzioni operative condivise** le poste patrimoniali ed economiche, rilevate in modo generico nella contabilità generale;
- 3.c per le poste non attribuibili alle attività, ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise secondo le modalità dei punti precedenti, attribuzione delle poste patrimoniali ed economiche - rilevate in modo generico nella contabilità generale - attraverso una **specifica misurazione fisica** del fattore produttivo utilizzato dalle singole **funzioni operative condivise**.

Il risultato della fase di attribuzione diretta comporta che ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise siano imputate esclusivamente le poste patrimoniali ed economiche che l'impresa, ai sensi del comma 12.6 del TIUC e seguendo i passaggi sopra descritti, non è riuscita ad attribuire direttamente alle singole attività. Rientrano in tale ambito, ad esempio, i costi di funzionamento - in genere costi di natura generale - delle strutture aziendali classificate come servizi comuni o funzioni operative condivise che, risultano imputabili in modo specifico alle singole attività.

A titolo esemplificativo, si consideri il caso della rilevazione di una fattura relativa ai costi di ritinteggiatura degli uffici in cui ha sede la direzione dell'attività di acquedotto di un determinato ATO. Tali costi possono essere registrati in contabilità generale in un conto indistinto, ad esempio "Servizi di manutenzione ordinaria", mentre in contabilità analitica vengono:

- associati ad uno specifico centro di costo, ad esempio "Ufficio servizi immobiliari";
- imputati a un determinato ordine interno, ad esempio "Manutenzione ordinaria immobili dell'ATO 1 - attività di acquedotto".

In tal caso, sulla base delle informazioni derivanti dalla contabilità generale non è possibile procedere ad alcuna attribuzione diretta all'attività/ATO, mentre sulla base degli ordini interni rilevati nella contabilità analitica, è possibile attribuire direttamente il costo all'ATO 1 - attività di acquedotto. Si noti che, nel rispetto della sequenza prevista dal TIUC, non assume rilievo, ai fini della separazione contabile per attività/ATO, il fatto che tali costi risultino imputati in contabilità analitica ad un centro di costo i cui costi sarebbero altrimenti attribuibili al servizio comune "Servizi immobiliari e facility management". Infatti, qualora il costo transitasse per il servizio comune, si determinerebbe un'attribuzione indiretta – mediante il driver utilizzato per la ripartizione dei costi del servizio tra le diverse attività/ATO - anziché **un'attribuzione diretta, che deve essere invece privilegiata** secondo le disposizioni del TIUC.

Si consideri, ora, il caso della rilevazione di una fattura relativa ai costi di ritinteggiatura degli uffici in cui ha sede l'Ufficio servizi immobiliari. Tali costi possono essere registrati in contabilità generale in un unico conto indistinto, ad esempio "Servizi di manutenzione ordinaria", mentre in contabilità analitica vengono:

- associati ad uno specifico centro di costo, ad esempio "Ufficio servizi immobiliari";
- imputati a un determinato ordine interno, ad esempio l'ordine interno "Manutenzione ordinaria immobili strutture centrali".

In tal caso, non è possibile procedere a un'attribuzione diretta ad una specifica attività/ATO, né sulla base delle informazioni derivanti dalla contabilità generale, né sulla base di quelle desumibili dalla contabilità analitica. Parimenti, sulla base della sola contabilità generale, non risulta possibile un'attribuzione diretta ad un servizio comune o ad una funzione operativa condivisa.

Tuttavia, grazie all'attribuzione per centri di costo effettuata tramite la contabilità analitica, è possibile imputare direttamente il costo al servizio comune "Servizi immobiliari e *facility management*".

Si ipotizzi ancora il caso di un gestore che abbia una specifica unità organizzativa che si occupa indistintamente di allacciamenti idrici e fognari e di altri interventi che riguardano anche la depurazione. Tale impresa potrebbe considerare tali costi come comuni e allocarli direttamente alla FOC "Manutenzione e servizi tecnici". Laddove però il *driver* previsto per la FOC "Manutenzione e servizi tecnici" dovesse accogliere anche numerosi interventi effettuati per l'attività di depurazione, le poste relative alle attrezzature o al materiale di consumo degli allacciamenti sarebbero impropriamente ribaltate anche sull'attività di depurazione, mentre riguardano solo le attività di acquedotto e fognatura. In tal caso, quindi, si ritiene maggiormente rappresentativo della situazione economica del gestore, procedere ad una allocazione delle poste comuni alle attività di acquedotto e fognatura relative agli allacciamenti idrici e fognari direttamente alle attività medesime sulla base di una misurazione fisica quale il numero di allacciamenti realizzati o le ore lavorate dal personale degli allacciamenti.

Si precisa che anche le poste contabili e patrimoniali relative ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise possono essere attribuite ad uno specifico ATO in quanto tali poste potrebbero essere condivise tra più attività ma attribuibili ad uno specifico ATO. Ad esempio, qualora un gestore abbia un ufficio legale o regolatorio specifico per ATO, tale costo può essere attribuito al servizio comune "Organi legali e societari, alta direzione e staff centrali" nella sezione *unbundling* classico e ulteriormente attribuito all'ATO di competenza nella sezione dell'Add-On.

Le metodologie illustrate costituiscono una esemplificazione dei criteri più comunemente utilizzati nella prassi industriale ai fini della separazione contabile. Le imprese possono individuare strumenti alternativi, più o meno sofisticati, purché idonei al raggiungimento delle medesime finalità e nel rispetto dei principi stabiliti dalla disciplina in materia di separazione contabile.

Il percorso sopra delineato richiede alcune ulteriori precisazioni. In primo luogo, l'utilizzo della contabilità analitica è ammesso nella misura in cui essa sia basata su un sistema di procedure formalizzate, stabili e condivise all'interno dell'impresa, tali da garantire la tracciabilità delle informazioni e da consentire la registrazione dei fatti aziendali **distinti per attività, nonché per ATO in caso di gestore operante in più ATO, sin dalla loro origine**. Di conseguenza, la struttura contabile dei centri di costo e degli ordini interni adottata dalle imprese deve non solo riflettere l'organizzazione aziendale e le esigenze gestionali ma anche rispondere ai requisiti informativi previsti dal TIUC, rispecchiando la struttura delle attività, delle funzioni operative condivise e dei servizi comuni, ulteriormente distinti per ATO in caso di gestore operante in più ATO. In tal modo, sia la contabilità generale sia la contabilità analitica, - se correttamente strutturate fin dall'inizio dell'esercizio amministrativo - possono essere utilizzate per registrare i fatti aziendali sin dalla loro origine in modo distinto per ATO, per attività, servizio comune e funzione operativa condivisa, come se si trattasse di imprese separate. **Non è pertanto ammesso, ad integrazione della contabilità generale, il ricorso a sistemi extracontabili per ricostruire a posteriori le situazioni patrimoniali ed economiche delle singole attività/ATO.**

In tal senso, assume particolare rilievo la corretta imputazione per attività delle poste relative al personale. A tal fine, le imprese sono tenute ad adottare adeguate procedure contabili e gestionali che consentano la rilevazione periodica (ad esempio giornaliera, settimanale o mensile) delle ore lavorate dal personale per destinazione. **Non è quindi ammessa la ricostruzione a posteriori di tali informazioni ai fini dell'attribuzione per attività delle poste relative al personale.**

Criticità rilevate

Dall'analisi dei CAS presentati dagli operatori dei settori elettrico e gas nelle precedenti edizioni della raccolta dei dati di *unbundling* sono emerse alcune criticità nell'applicazione delle disposizioni relative all'attribuzione diretta delle poste patrimoniali ed economiche alle attività, ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise. L'analisi di tali criticità risulta utile anche ai fini dell'*unbundling* dei gestori del settore idrico.

Una prima criticità riguarda l'attribuzione dei **costi dei contratti di service** in essere con la capogruppo. Il rispetto della procedura precedentemente descritta richiede che anche tali costi siano imputati alle attività/ATO prioritariamente sulla base della contabilità generale (ciò può essere possibile se il costo è specifico di una sola attività), oppure, in subordine, mediante la contabilità analitica (ad esempio attraverso l'utilizzo delle destinazioni per centro di costo o per commessa), o, in ultima istanza, tramite una specifica misurazione fisica del fattore produttivo impiegato dalle singole attività. Si ritiene che almeno quest'ultima modalità sia, in generale, applicabile anche ai costi derivanti dai contratti di service. Tuttavia, sono stati riscontrati casi in cui quote rilevanti di tali costi operativi siano state attribuite ai servizi comuni e successivamente ribaltate sulle attività attraverso *driver*. Tale modalità comporta un'attribuzione convenzionale dei costi, in quanto i *driver* non riflettono l'effettivo utilizzo dei servizi sottostanti. Pertanto, ove possibile, **deve essere privilegiata l'attribuzione diretta di tali costi alle attività/ATO di riferimento**. Il ricorso all'imputazione ai servizi comuni deve essere limitato ai soli casi in cui non sia possibile procedere a un'attribuzione diretta alle attività/ATO.

Si precisa inoltre che i documenti contabili e fiscali, quali le fatture, costituiscono strumenti idonei per l'attribuzione diretta delle poste contabili ai sensi del comma 12.7 del TIUC. Pertanto, nei casi di servizi infragruppo erogati dalla capogruppo alle controllate, qualora le informazioni contenute nei contratti o nelle fatture di addebito siano sufficienti, è opportuno attribuire direttamente le partite economiche derivanti da tali documenti alle attività e ai comparti di riferimento, senza ricorrere all'attribuzione indiretta tramite servizi comuni (SC) e funzioni operative condivise (FOC).

Una seconda criticità riscontrata riguarda l'**attribuzione ai servizi comuni di ricavi diversi** derivanti dalla vendita di beni o servizi a soggetti terzi, inclusi quelli appartenenti al medesimo gruppo societario. Tale prassi non è conforme alle disposizioni del dal TIUC, in quanto tutti i ricavi non riconducibili alle attività di cui al comma 4.1 del TIUC configurano lo svolgimento di **attività diverse**, ai sensi del comma 4.2 del TIUC. Di conseguenza, tali ricavi devono essere attribuiti alle attività diverse, alle quali deve essere imputata anche la relativa quota di costi.

La presentazione nei CAS dei valori derivanti dall'attribuzione diretta

Al termine della fase di attribuzione diretta, si ottengono i valori economici e patrimoniali direttamente attribuibili alle attività/ATO e – in via residuale – ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise. Sulla base di tali valori devono essere redatti i seguenti CAS:

- conto economico articolato per Macroaggregato del SII ed eventuali attività del settore elettrico e gas, singoli servizi comuni e singole funzioni operative condivise, senza attribuzione alle attività dei valori relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise;
- conto economico articolato per attività del SII:
 - nel caso di gestore monoATO, senza attribuzione alle attività dei valori relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise;
 - nel caso di gestore multiATO, il conto economico è ripartito per attività/ATO del SII e vi è l'opportunità per il gestore di attribuire direttamente a specifici ATO anche quote di servizi comuni e funzioni operative condivise⁷⁰;
- stato patrimoniale articolato per singole attività – quindi per Macroaggregato del SII, eventuali attività del settore elettrico e gas, attività/ATO del SII - singoli servizi comuni e singole funzioni operative condivise, senza attribuzione alle attività dei valori relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise.

Le fasi successive della separazione contabile per attività/ATO sono finalizzate all'attribuzione alle attività/ATO di tutte le componenti economiche (con esclusione di quelle patrimoniali), comprese quelle non attribuibili direttamente. Ciò avviene mediante:

- la rilevazione delle transazioni interne tra singoli servizi comuni nonché tra questi e le funzioni operative condivise;
- l'attribuzione al Macroaggregato e alle eventuali attività del settore elettrico e gas dei costi (al netto delle componenti positive di reddito) dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise;

⁷⁰ L'attribuzione a specifici ATO di quote di SC e FOC può avvenire nei limiti delle quote ribaltate al macroaggregato nei casi di gestore *multiutility*.

- la rilevazione delle transazioni interne tra il Macroaggregato, le eventuali attività del settore elettrico e gas e le attività diverse; nel Macroaggregato occorre evidenziare le transazioni interne tra le attività del SII;
- per i gestori multiATO, il ribaltamento alle attività/ATO e ai servizi comuni e funzioni operative condivise dei singoli ATO dei valori attribuiti agli oggetti multiATO;
- l'attribuzione alle attività del SII dei costi, al netto delle componenti positive di reddito:
 - nel caso del gestore monoATO, dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise precedentemente attribuiti al Macroaggregato;
 - nel caso del gestore multiATO, dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise per ATO;
- la rilevazione delle transazioni interne tra le diverse attività/ATO del SII.

42.2 Le transazioni interne tra i singoli servizi comuni e tra i singoli servizi comuni e le funzioni operative condivise

Le transazioni interne tra i singoli servizi comuni, nonché tra questi e le funzioni operative condivise, sono finalizzati a rappresentare eventuali prestazioni di servizi o cessioni di beni tra tali entità e riguardano, pertanto, esclusivamente le poste economiche che, nella prima fase, sono state attribuite direttamente ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise. Si precisa, tuttavia, che **il TIUC non prevede le transazioni interne dai servizi comuni e dalle funzioni operative condivise verso le attività**. L'imputazione delle poste patrimoniali ed economiche alle attività deve infatti avvenire secondo i criteri di imputazione diretta descritti nei paragrafi precedenti e, per le sole componenti economiche non direttamente attribuibili, in via residuale, tramite il ribaltamento attraverso *driver* dai servizi comuni e dalle funzioni operative condivise, come illustrato di seguito.

In base ai principi generali dettati dal comma 12.1 del TIUC, anche la registrazione di tali transazioni deve essere adeguatamente tracciata nel sistema di contabilità analitica adottato dall'impresa e deve basarsi su adeguate rilevazioni di natura gestionale formalizzate, codificate e verificabili.

Le modalità di valorizzazione e di attribuzione delle transazioni interne tra i singoli servizi comuni e tra questi ultimi e le funzioni operative condivise, come previste dai commi 15.2 e 15.3 del TIUC, sono le seguenti:

- la valorizzazione è effettuata sulla base dei costi direttamente imputati al servizio comune cedente, al netto delle componenti positive di reddito iscritte nel valore della produzione del medesimo servizio comune, aventi esclusivamente funzione rettificativa dei costi (quali, ad esempio, gli incrementi di immobilizzazioni per lavori interni, le variazioni delle rimanenze e dei lavori in corso e gli altri ricavi e proventi che abbiano natura di rimborso);
- l'attribuzione al servizio comune o alla funzione operativa condivisa è effettuata utilizzando i *driver* previsti per il servizio comune cedente, tra quelli di cui indicati nell'Allegato 2 del TIUC.

A titolo di esempio, si consideri il caso dell'attività di gestione del personale svolta dal servizio comune *"Servizi del personale e delle risorse umane"*, a beneficio degli altri servizi comuni e delle funzioni operative condivise (nonché a beneficio delle diverse attività/ATO). Si ipotizza, per semplicità, che non vi siano componenti positive di reddito con funzione rettificativa dei costi e che il *driver* prescelto sia il numero degli addetti. In tal caso, le quote di costo da attribuire sono determinate come segue: il totale dei costi direttamente imputati al servizio comune *"Servizi del personale e delle"*

risorse umane”, è diviso per il numero complessivo degli addetti dell’impresa (al netto di quelli impiegati nel servizio comune “*Servizi del personale e delle risorse umane*”); il valore unitario così ottenuto è quindi moltiplicato per il numero degli addetti riferibili agli altri servizi comuni e alle funzioni operative condivise. Tali importi sono rilevati come segue:

- nel Conto economico del servizio comune “*Servizi del personale e delle risorse umane*”, alle voci “Vendite interne ad altri servizi comuni” e alla voce “Vendite interne a funzioni operative condivise”, è rilevato l’ammontare dei “ricavi interni” per la cessione dei servizi di gestione del personale;
- nel Conto economico degli altri servizi comuni alla voce “*Acquisto interno di beni e servizi da altri servizi comuni*”, e nel Conto economico delle diverse funzioni operative condivise alla voce “*Acquisto interno di beni e servizi da servizi comuni*”, è rilevato l’ammontare dei “costi interni” per l’acquisizione dei servizi di gestione del personale dal servizio comune “*Servizi del personale e delle risorse umane*”.

L’articolo 21 del TIUC richiede che la nota di commento ai CAS illustri la natura, la quantità e le metodologie di valorizzazione delle transazioni interne tra attività, tra servizi comuni e tra funzioni operative condivise. In tale sede devono essere esplicitati anche i dati fisici sottostanti alle transazioni rilevate, quali, ad esempio, i criteri utilizzati per la determinazione del numero di addetti riferibili alle diverse attività/ATO, ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise).

L’utilizzo dello strumento delle transazioni tra singoli servizi comuni e tra questi e le singole funzioni operative condivise consente di rappresentare in modo coerente l’assorbimento dei costi del servizio comune da parte delle funzioni operative condivise e degli altri servizi comuni. Diversamente, tale meccanismo non trova applicazione per l’allocazione degli incrementi patrimoniali dei medesimi servizi alle attività/ATO. Nei prospetti delle immobilizzazioni dei conti annuali separati, infatti, ***non sono previste, ad oggi, transazioni tra servizi comuni e tra questi e le funzioni operative condivise che consentano di replicare il meccanismo adottato nel conto economico.***

42.3 L’attribuzione alle attività/ATO dei costi (al netto delle componenti positive di reddito) dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise

La fase successiva di costruzione della separazione contabile prevede che le sole poste economiche attribuite in una prima fase direttamente ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise, incrementate o diminuite dai valori derivanti dalle transazioni interne tra servizi comuni e funzioni operative condivise, vengano attribuite integralmente alle attività/ATO. Tale attribuzione avviene utilizzando criteri convenzionali (cosiddetti *driver*) ritenuti in grado di misurare in maniera adeguata (sebbene non puntuale) l’assorbimento da parte delle attività/ATO dei servizi prestati a queste ultime dai servizi comuni e dalle funzioni operative condivise. Il TIUC, nell’Allegato 2 per ognuno dei servizi comuni e nell’Allegato 1 per ognuna delle funzioni operative condivise, ha stabilito un elenco tassativo e non derogabile di *driver* da utilizzare per l’attribuzione.

L’attribuzione alle attività/ATO delle poste economiche attribuite in una prima fase direttamente ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise avviene operativamente:

- in un primo momento nella sezione dell’*unbundling* “classico” con l’attribuzione delle quote di SC e FOC al Macroaggregato del settore idrico, alle attività diverse ed alle attività del settore elettrico e gas, laddove presenti;

- in un secondo momento nella sezione dell'Add-On del settore idrico con l'attribuzione delle quote di SC e FOC (inizialmente attribuite al Macroaggregato del settore idrico) alle diverse attività del settore idrico, ulteriormente differenziate per ATO nel caso di gestore operante in più ATO. In tale fase, peraltro, è permesso ai gestori di attribuire direttamente agli ATO quote di SC e FOC eventualmente di competenza di un determinato ATO, nel limite dell'ammontare attribuito nella prima fase al Macroaggregato. Le restanti quote di SC e FOC verranno ribaltate tramite driver.

Poiché questa fase di costruzione della separazione contabile per attività è basata su allocazioni derivanti dall'applicazione di *driver* e non su attribuzioni dirette, si ritiene fondamentale, per la significatività dei dati, che i valori da attribuire alle attività in base ai *driver* siano effettivamente residuali. Tale operazione è normalmente di tipo extracontabile e si effettua a fine esercizio utilizzando basi di ripartizione costruite su dati preferibilmente a consuntivo (si veda in proposito il successivo paragrafo 42.5).

Anche in questa fase si richiede che l'impresa adotti adeguate procedure aziendali, opportunamente formalizzate, che permettano la raccolta di dati di natura gestionale atti alla costruzione dei *driver*. **Si ritiene, inoltre, che la raccolta di questi dati debba essere aggiornata almeno annualmente.**

I costi relativi a ciascun servizio comune e a ciascuna funzione operativa condivisa devono essere attribuiti alle attività (e agli ATO):

- previa deduzione, come previsto dal TIUC ai commi 16.1 e 17.1, di eventuali componenti positive di reddito registrate nel valore della produzione che hanno esclusivamente funzione rettificativa dei costi, quali gli incrementi di immobilizzazioni per lavori interni, le variazioni delle rimanenze e dei lavori in corso e gli altri ricavi e proventi che abbiano natura di rimborso; nel caso di transazioni interne tra i singoli servizi comuni e tra i singoli servizi comuni e le funzioni operative condivise vanno dedotti dai costi dei servizi comuni anche i ricavi per vendite interne;
- dopo aver considerato le eventuali transazioni interne tra i singoli servizi comuni e tra i singoli servizi comuni e le funzioni operative condivise.

A titolo di esempio, si consideri il caso di un gestore che, seguendo le procedure precedentemente descritte al paragrafo 42.2, abbia direttamente attribuito al *Servizio comune organi legali e societari, alta direzione e staff centrali* i costi operativi (personale, materiali, servizi, ammortamenti ecc.) relativi all'alta direzione e agli organi centrali di staff, riportandoli nel *Conto economico per i servizi comuni - Organi legali e societari, alta direzione e staff centrali*, nelle voci relative ai costi della produzione. Si ipotizzi che tra le voci del valore della produzione che hanno natura rettificativa vi siano dei rimborsi ricevuti dal personale per il pagamento della quota a proprio carico di alcuni servizi (ad esempio l'uso di autoveicoli aziendali) il cui importo viene rilevato nel servizio comune *Organi legali e societari, alta direzione e staff centrali* nella voce *Altri ricavi e proventi (altri)*. Se nella fase precedente erano state rilevate delle transazioni interne dal *Servizio comune organi legali e societari, alta direzione e staff centrali* nei confronti di altri servizi comuni e/o delle funzioni operative condivise, **per evitare che i medesimi costi siano attribuiti due volte**, tra le componenti positive di reddito registrate nel valore della produzione che hanno funzione rettificativa dei costi dovranno essere considerate anche le voci *Vendite interne ad altri servizi comuni* e *Vendite interne a funzioni operative condivise*.

Dopo queste operazioni, nel prospetto relativo al servizio comune *Organi legali e societari, alta direzione e staff centrali* si ottiene l'importo della Differenza tra valore e costi della produzione dopo le transazioni interne tra servizi comuni e tra servizi comuni e funzioni operative condivise. Tale importo viene attribuito alle diverse attività/ATO sulla base delle quantità indicate nel prospetto dei *driver* per i servizi comuni (si veda il paragrafo 45.9).

Non vanno trattati come poste rettificative eventuali altri ricavi (che non hanno funzione rettificativa dei costi come quelli precedentemente indicati) conseguiti dalla vendita di beni o servizi ad altri soggetti giuridici. Infatti, al fine di evitare che tramite la deduzione dai costi oggetto di ribaltamento dei ricavi conseguiti verso l'esterno dai servizi comuni e dalle funzioni operative condivise si possano realizzare sussidi incrociati tra attività, nella prima fase di attribuzione i suddetti ricavi dovranno essere attribuiti esclusivamente alle attività, dandone separata evidenza, in quanto relativi alle attività diverse di cui al comma 4.2 TIUC. ***Come previsto ai commi 16.2 e 17.2 del TIUC, alle attività diverse dovrà essere attribuita anche la quota dei costi dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise correlata a tali componenti positive di reddito.***

A titolo di esempio, si consideri il caso di un gestore che dispone di una struttura specificamente dedicata alla manutenzione e che abbia ritenuto di identificare una *Funzione operativa condivisa tecnica di telecontrollo, di manutenzione e servizi tecnici*, poiché tali attività sono di norma svolte a beneficio di diverse attività. Se l'impresa ha ricevuto in appalto da enti locali la manutenzione di impianti di illuminazione pubblica, i corrispettivi di tale servizio non possono essere considerati all'interno del valore della produzione della *Funzione operativa condivisa di manutenzione e servizi tecnici* come poste rettificative dei costi, ma vanno invece indicati come ricavi nel *Conto economico delle attività diverse*. In tal modo, in sede di attribuzione della *Differenza tra valore e costi della produzione dopo le transazioni interne tra servizi comuni e con le funzioni operative condivise* relativa alla *Funzione operativa condivisa di manutenzione e servizi tecnici*, una quota di costi, corrispondenti ai ricavi per l'attività di manutenzione degli impianti di illuminazione pubblica, verrà attribuita anche alle attività diverse.

42.4 Le transazioni interne tra attività

Le transazioni tra attività, per le quali il TIUC prevede precise modalità di valorizzazione all'articolo 18 (si veda il paragrafo 40), servono a evidenziare eventuali prestazioni di servizi o cessioni di beni tra attività necessarie alla rappresentazione delle attività come se queste fossero effettivamente imprese separate.

Tale fase avviene operativamente in due momenti diversi nell'iter di separazione contabile del bilancio di un gestore del SII:

- 1) nell'*unbundling* classico si registrano le transazioni tra il Macroaggregato, le attività diverse e le eventuali attività dei settori elettrico e gas; nonché le transazioni interne tra le attività/ATO del SII – dato che il Macroaggregato è la somma delle attività del SII - che verranno poi attribuite alle singole attività/ATO del SII nell'Add-On;
- 2) nell'Add-On del SII si suddividono tra le diverse attività/ATO del SII le transazioni rilevate nell'*unbundling* classico nel prospetto del Macroaggregato.

In base ai principi generali dettati dal comma 12.1 del TIUC, anche la registrazione di queste transazioni deve essere adeguatamente tracciata nel sistema di contabilità analitica adottato dalle imprese e deve avvenire a fronte di adeguate rilevazioni di natura gestionale anch'esse opportunamente codificate e verificabili.

A titolo di esempio, si consideri il caso di un gestore del SII che abbia utilizzato i cavidotti idrici per l'alloggiamento di infrastrutture di trasmissione dati non funzionali al SII, attività le cui poste devono essere allocate alle "attività diverse". Si ipotizzi che il gestore abbia dovuto effettuare interventi di manutenzione ai cavidotti idrici per problemi legati alle infrastrutture di trasmissioni dati, che non disponga di una struttura specificamente dedicata a tali infrastrutture e che non abbia ritenuto opportuno identificare una *Funzione operativa condivisa di manutenzione e servizi tecnici*, poiché tale funzione nell'impresa in questione viene normalmente svolta a beneficio di un'unica attività (che nella fattispecie si ipotizza essere l'attività di acquedotto). In tal caso, il valore degli interventi di manutenzione che l'attività di acquedotto svolge a favore delle attività diverse dovrà essere rilevato come transazione interna tra attività. La quantificazione del valore della transazione dovrà tenere conto:

- a) del valore unitario (per ora di intervento, per tipo di intervento, ecc.) del servizio scambiato (a tal proposito si rinvia nuovamente al paragrafo 40);
- b) delle quantità di servizi resi (numero ore di intervento, numero di interventi per ogni specifico tipo ecc.), che vanno opportunamente documentate e rese disponibili per successive verifiche.

Sulla base dei valori così ottenuti, i CAS dovranno quindi riportare le seguenti informazioni:

- nel Conto economico del Macroaggregato, alla voce *Vendita interna di beni e servizi ad altra attività* sarà riportato l'ammontare del "ricavo interno" per la cessione dei servizi di manutenzione alle attività diverse;
- nel Conto economico delle attività diverse, alla voce *Acquisto interno di beni e servizi da altra attività* sarà riportato l'ammontare del "costo interno" per l'acquisizione dei servizi di manutenzione dal Macroaggregato;
- nell'Add-On il ricavo interno del Macroaggregato verrà attribuito dal gestore all'attività di acquedotto.

L'articolo 21 del TIUC richiede che la nota di commento ai CAS illustri la natura, la quantità e le metodologie di valorizzazione delle transazioni interne tra attività. Vanno quindi esplicitati in tale sede i dati fisici sottostanti alle transazioni rilevate. Si veda in proposito il paragrafo 45.9.

L'attribuzione alle attività dei costi (al netto delle componenti positive di reddito) dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise, descritta nel paragrafo precedente, e la rilevazione delle transazioni interne tra attività porta alla redazione del conto annuale separato, indicato al comma 14.1 del TIUC lettera b) "*Conto economico ripartito per singole attività, singoli servizi comuni e singole funzioni operative condivise, con l'integrale attribuzione alle attività dei costi, al netto delle componenti positive di reddito, relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise*".

42.5 I driver per l'attribuzione delle poste economiche dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise alle attività/ATO

Il procedimento di separazione contabile dettato dal TIUC prevede l'utilizzo di specifici *driver* per:

- le transazioni interne tra i singoli servizi comuni;
- le transazioni interne tra i singoli servizi comuni e le funzioni operative condivise;
- il ribaltamento alle attività/ATO delle poste economiche delle funzioni operative condivise e dei servizi comuni.

Tali *driver* sono riportati negli Allegati 1 e 2 del TIUC e **devono intendersi come tassativi e inde-ro-gabili**. Nei casi in cui tali allegati presentano più di una alternativa, deve essere scelto il *driver* che – sulla base delle informazioni disponibili – riesce **meglio a rappresentare l'assorbimento del servizio** reso dal Servizio comune o dalla Funzione operativa condivisa da parte delle unità che usufruiscono di quel servizio.

In alcuni casi i *driver* sono costituiti da valori economici che derivano essi stessi dalla redazione dei CAS (es.: ricavi delle vendite e delle prestazioni relativi a ciascuna attività/ATO). In altri casi sono invece costituiti da valori economici o grandezze fisiche che devono essere oggetto di apposita rilevazione (es. costo di trasporto a consuntivo di ciascuna attività/ATO; numero di interventi registrati da ciascuna attività/ATO). Poiché i commi 12.1 e 28.1 del TIUC, per la redazione dei CAS, richiedono l'adozione di sistemi di tenuta della contabilità basati su dati analitici, verificabili e documentabili, ciò vale anche per la rilevazione dei valori economici e delle grandezze fisiche che costituiscono la base di calcolo dei *driver*. Pertanto:

- la costruzione dei *driver* richiede l'adozione da parte delle imprese di **apposite procedure gestionali** per la loro costruzione, che vanno **opportunamente formalizzate e aggiornate** in relazione ai cambiamenti operativi e organizzativi;
- la **base dei dati** per l'applicazione dei *driver* deve essere aggiornata alla **data di riferimento dei CAS**.

Si consideri, ad esempio, il servizio comune *Approvvigionamenti e acquisti*. Per l'attribuzione dei costi (al netto di eventuali componenti positive di reddito di natura rettificativa) di questo servizio comune alle diverse attività/ATO, l'Allegato 2 al TIUC consente l'utilizzo di tre diversi *driver* (di cui i primi due con diverse varianti):

- il numero ordini e/o contratti e/o gare di acquisto e appalto registrati da ciascuna attività(/ATO);
- l'importo complessivo degli ordini e/o contratti e/o gare di acquisto registrato a consuntivo da ciascuna attività(/ATO);
- il numero di fatture passive registrato in contabilità da ciascuna attività(/ATO).

Pertanto, in primo luogo, va individuato il *driver* che – sulla base delle informazioni di cui già si dispone oppure che possono essere disponibili – riesce meglio a rappresentare l'assorbimento da parte delle diverse attività/ATO dei servizi resi dal servizio comune *Approvvigionamenti e acquisti*, che nell'esempio si suppone essere **l'importo complessivo degli ordini di acquisto registrato a consuntivo da ciascuna attività/ATO**. Va poi individuata la procedura gestionale atta a raccogliere durante l'esercizio il valore degli ordini di acquisto riferibile a ciascuna attività/ATO. È pertanto necessario che gli ordini di acquisto rilevati nel sistema gestionale siano codificati in modo da poter ricondurre in modo univoco ciascun ordine all'attività/ATO di riferimento. A fine esercizio deve essere valorizzato l'importo degli ordini di acquisto attribuiti a ciascuna attività/ATO e il loro totale, che costituiscono la base per il calcolo del *driver*.

Si ritiene che la base di dati per la determinazione dei *driver* possa contenere **anche dei valori standard di riferimento**, purché vi sia una periodica verifica della loro significatività e della loro congruità.

Il comma 21.1 del TIUC, alle lettere g) e h), richiede che la nota di commento ai CAS indichi i *driver* utilizzati per i ribaltamenti operati dai servizi comuni e dalle funzioni operative condivise alle attività/ATO e i motivi della loro scelta e riporti la descrizione dei *driver* e delle basi gestionali utilizzate per la loro costruzione. Vanno pertanto indicate le seguenti informazioni:

- quale *driver* è stato utilizzato tra quelli indicati negli Allegati 1 e 2 del TIUC;
- i motivi per i quali è stato scelto quel *driver* (quando gli allegati presentano più di una alternativa);
- attraverso quali procedure e con quali riferimenti temporali sono stati raccolti i dati di base.

Nel successivo paragrafo 42.6 si riportano le descrizioni delle modalità di costruzione e applicazione dei *driver* tratte dalle note di commento di alcuni esercenti soggetti all'obbligo di redazione dei CAS. Esse possono fungere da utili esempi in un'ottica di *best practice* di settore.

42.6 I *driver* per il ribaltamento delle poste economiche e patrimoniali dal multiATO agli ATO

Il procedimento di separazione contabile prevede l'utilizzo di specifici *driver* per il ribaltamento dei valori allocati dal multiATO agli ATO.

Per i prospetti di conto economico, che nel regime ordinario viene sviluppato fino al livello dei comparti, sono previsti i seguenti *driver* per il ribaltamento ai comparti/ATO dei valori attribuiti ai comparti/multiATO:

Tabella 5 – Driver multiATO per comparti

Comparti	Driver
Valori multiATO Captazione	Metri cubi di acqua immessa nel sistema di distribuzione
Valori multiATO Adduzione	Metri cubi di acqua immessa nel sistema di distribuzione Km di rete
Valori multiATO Potabilizzazione	Metri cubi di acqua immessa nel sistema di distribuzione
Valori multiATO Distribuzione	Metri cubi di acqua immessa nel sistema di distribuzione Km di rete
Valori multiATO Misura dell'Acquedotto	Numero misuratori
Valori multiATO Fognatura bianca	Abitanti serviti dall'infrastruttura Km di rete
Valori multiATO Fognatura nera e mista	Numero utenze che usufruiscono del servizio

	Km di rete
Valori multiATO Misura della Fognatura	Numero misuratori
Valori multiATO Depurazione	Numero di abitanti equivalenti serviti
Valori multiATO Attività idriche diverse da quelle rientranti nel SII	Fatturato
Valori multiATO Riscossione	Numero di utenze

Per il prospetto di stato patrimoniale e il prospetto di movimentazione delle immobilizzazioni, che nel regime ordinario vengono sviluppati solo fino al livello delle attività, sono previsti i seguenti *driver* per il ribaltamento alle attività/ATO dei valori attribuiti alle attività/multiATO:

Tabella 6 – Driver multiATO per attività

Attività	Driver
Valori multiATO Acquedotto	Metri cubi di acqua immessa nel sistema di distribuzione Km di rete
Valori multiATO Fognatura	Abitanti serviti dall'infrastruttura Numero utenze che usufruiscono del servizio
Valori multiATO Depurazione	Numero di abitanti equivalenti serviti
Valori multiATO Altre attività idriche	Fatturato

Come descritto nel precedente paragrafo 42.5 per i *driver* di servizi comuni e funzioni operative condivise:

- nei casi in cui per una medesima attività-comparto venga presentata più di una alternativa, deve essere scelto il *driver* che – sulla base delle informazioni disponibili – riesce **meglio a rappresentare l'assorbimento dei valori multiATO** da parte delle attività-comparti/ATO;
- dato che per la redazione dei CAS è richiesta l'adozione di sistemi di tenuta della contabilità basati su dati analitici, verificabili e documentabili, tale regola vale anche per la rilevazione dei valori economici e delle grandezze fisiche che costituiscono la base di calcolo dei *driver* multiATO. Pertanto:
 - la costruzione dei *driver* multiATO richiede l'adozione da parte delle imprese di **ap-posite procedure gestionali** per la loro costruzione, che vanno **opportunamente formalizzate e aggiornate** in relazione ai cambiamenti operativi e organizzativi;
 - la **base dei dati** per l'applicazione dei *driver* multiATO deve essere aggiornata alla **data di riferimento dei CAS**;

- il comma 21.1 del TIUC, alla lettera i), richiede che la nota di commento ai CAS indichi i *driver* utilizzati per i ribaltamenti operati dai valori multiATO alle attività-comparti/ATO e i motivi della loro scelta e riporti la descrizione dei *driver* e delle basi gestionali utilizzate per la loro costruzione.

Si sottolinea che quanto appena descritto vale per i ribaltamenti delle attività/multiATO e dei comparti/multiATO; per i valori multiATO dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise, si utilizzano invece i *driver* di cui agli allegati 1 e 2 del TIUC, descritti nel precedente paragrafo 42.6, che i gestori multiATO declinano per attività/ATO e comparti/ATO.

43 La contabilità separata per comparti (solo regime ordinario)

Il modello di separazione contabile (articolo 13 del TIUC) prevede un ulteriore dettaglio di separazione per le poste patrimoniali ed economiche nei cosiddetti “comparti”, definiti dal TIUC come unità logico-organizzative che individuano una aggregazione di poste patrimoniali ed economiche per destinazione più analitica di quanto previsto dalle attività. *Tale ulteriore dettaglio per comparti è richiesto per il solo regime ordinario.*

Inoltre, anche per l'esercizio relativo alla raccolta in corso, la separazione per comparti deve essere effettuata solo per le poste economiche.

Le metodologie per la separazione delle poste economiche delle attività/ATO nei comparti/ATO sono analoghe a quelle previste per la separazione contabile per attività/ATO: vanno privilegiate le attribuzioni basate sulla contabilità generale e – qualora queste non siano sufficienti per attribuire i valori ai singoli comparti – va utilizzata la contabilità analitica oppure la ripartizione, tra i diversi comparti, basata su una specifica misurazione fisica del fattore produttivo utilizzato. Qualora nessuna delle richiamate metodologie risulti utilmente applicabile, il TIUC al comma 13.1 prevede la possibilità di integrare le informazioni necessarie alla suddivisione delle poste nei comparti *tramite rilevazioni gestionali ed elaborazioni contabili ex post.*

Pertanto, la separazione contabile per comparti non deve essere necessariamente una separazione effettuata sin dall'origine; tuttavia, le elaborazioni in questione devono comunque essere basate su criteri di significatività, attendibilità, ragionevolezza e verificabilità o, in ultima istanza, sulla base della prevalente attinenza della posta patrimoniale o economica al comparto di riferimento.

Poiché per ogni posta economica il totale dei valori attribuiti ai comparti/ATO di ciascuna attività/ATO deve coincidere con l'ammontare attribuito a livello dell'attività/ATO stessa, si possono in concreto manifestare queste due situazioni:

- a) se attraverso la contabilità generale, la contabilità analitica oppure una ripartizione basata su una specifica misurazione fisica del fattore produttivo utilizzato, è possibile individuare i valori puntuali di ogni specifico comparto/ATO, il valore a livello di attività/ATO sarà determinato come sommatoria dei valori dei singoli comparti/ATO;

- b) se attraverso la contabilità generale, la contabilità analitica oppure una ripartizione basata su una specifica misurazione fisica del fattore produttivo utilizzato non è possibile individuare i valori puntuali di ogni specifico comparto/ATO, deve essere determinato, sempre attraverso la contabilità generale, la contabilità analitica oppure una ripartizione basata su una specifica misurazione fisica del fattore produttivo utilizzato, il valore complessivo imputabile a livello di attività/ATO che deve essere poi ripartito tra i singoli comparti/ATO tramite rilevazioni gestionali e/o elaborazioni contabili *ex post*.

Va ricordato che la lettera b) del comma 13.1 del TIUC dispone che qualora non sia possibile attribuire ai comparti le poste economiche relative ai **ricavi** secondo le regole sopra richiamate e nel rispetto del principio di correlazione tra costi e ricavi, tali ricavi devono essere **classificati nel comparto residuale dell'attività relativo ai "Valori multicomparto"** (disponibile, per il SII, unicamente per le attività di Acquedotto e Fognatura). Ai comparti, invece, devono essere sempre attribuite tutte le poste relative ai costi operativi.

Le procedure e i criteri utilizzati per l'attribuzione ai comparti/ATO dovranno essere dettagliate all'interno della nota di commento ai CAS.

La separazione contabile per comparti/ATO porta alla redazione dei seguenti CAS, tra quelli indicati al comma 14.1 del TIUC:

- c) conti economici, con indicazione dettagliata delle diverse componenti dei ricavi e dei costi, delle singole attività articolate in comparti/ATO, con l'integrale attribuzione alle attività/ATO e ai comparti/ATO dei costi, al netto delle componenti positive di reddito, relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise.

44 Le procedure e i sistemi contabili per la separazione contabile

La scelta dei percorsi attraverso i quali i costi dei fattori produttivi rilevati in contabilità generale, eventualmente attraverso specifici oggetti di contabilità analitica, vengono attribuiti alle diverse attività/ATO e ai comparti/ATO è lasciata alla libertà delle imprese, purché tali percorsi siano documentati e verificabili e coerenti con le finalità di separazione contabile previste dal TIUC.

È frequente che, ai fini della gestione del processo di separazione contabile, venga sviluppata una soluzione informatica dedicata, direttamente interconnessa con il sistema contabile/gestionale di base, che associa a ciascun oggetto di contabilità generale ed industriale (centro di costo, centro di profitto, ordini di manutenzione e commesse di investimento) una singola attività/ATO (o un singolo comparto/ATO), un servizio comune o una funzione operativa condivisa, secondo una sequenza che rispetta la gerarchia tra i diversi strumenti di separazione contabile indicati nel paragrafo 42. In questo modo, tutte le registrazioni contabili vengono attribuite all'attività/ATO di appartenenza già in fase di imputazione.

L'attribuzione delle immobilizzazioni materiali si basa principalmente sulla attribuzione diretta dei progetti di investimento, e dei cespiti che da essi ne derivano, alle singole attività/ATO.

Come previsto dalla lettera d) del comma 21.1 del TIUC, la nota di commento deve riportare la descrizione delle procedure e dei sistemi di contabilità analitica e gestionale adottati per il rispetto del requisito di separazione contabile delle attività/ATO e dei comparti/ATO in cui si articolano le operazioni del gestore. Per ulteriori approfondimenti sul punto si rinvia al paragrafo 45.6.

45 I documenti che compongono o accompagnano i conti annuali separati

I gestori del SII dovranno predisporre i seguenti prospetti, riepilogati nella Tabella 3 e nella Tabella 4 (paragrafo 35.2) rispettivamente per il regime ordinario e il regime semplificato del SII:

- **Prospetti di conto economico** (si veda il paragrafo 45.1)
 - a) conto economico ripartito per singole attività/ATO, singoli servizi comuni e singole funzioni operative condivise, senza attribuzione alle attività dei valori relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise;
 - b) conto economico ripartito per singole attività/ATO, singoli servizi comuni e singole funzioni operative condivise, con l'integrale attribuzione alle attività dei costi relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise, al netto delle componenti positive di reddito;
 - c) (solo regime ordinario) conti economici delle singole attività/ATO articolate in comparti/ATO, con indicazione dettagliata delle diverse componenti di ricavo e di costo, e con l'integrale attribuzione alle attività/ATO e ai comparti/ATO dei costi, al netto delle componenti positive di reddito, relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise.
- **Prospetti di stato patrimoniale** (si veda il paragrafo 45.2)
 - d) stato patrimoniale ripartito per singole attività/ATO, singoli servizi comuni e singole funzioni operative condivise, senza attribuzione alle attività/ATO dei valori relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise;
- **Prospetti di movimentazione delle immobilizzazioni** (si veda il paragrafo 45.5)
 - e) prospetto riepilogativo della movimentazione delle immobilizzazioni materiali e immateriali relativo alle attività/ATO, ai servizi comuni, alle funzioni operative condivise senza attribuzione alle attività/ATO delle poste patrimoniali relative ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise;
 - f) prospetto riepilogativo della movimentazione delle immobilizzazioni materiali e immateriali relativo alle attività/ATO con l'integrale attribuzione alle attività delle poste patrimoniali relative ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise.
- **Nota di commento**

Il comma 14.1 del TIUC, alla lettera h), prevede la predisposizione della nota di commento ai CAS di cui alle lettere precedenti. Il contenuto della nota di commento è disciplinato dal comma 21.1 del TIUC. Si veda al riguardo quanto indicato al paragrafo 45.6.
- **Grandezze fisiche e monetarie**

Il comma 14.1 del TIUC, alla lettera i), prevede che, nell'ambito dei CAS, siano presentate anche le Grandezze fisiche e monetarie sottostanti i CAS. Il gestore è tenuto a fornire nella nota di commento ai CAS ogni informazione utile alla comprensione delle grandezze fisiche sottostanti i CAS. Si veda in proposito quanto indicato ai paragrafi 45.6 e 45.7.

Il comma 14.3 del TIUC prevede che i gestori del SII presentino in aggiunta i seguenti prospetti:

- Prospetto dei beni devolvibili e delle migliorie sui beni di terzi in concessione;
- Prospetto dei beni di terzi in concessione;
- Prospetto dei mutui e degli altri corrispettivi versati ai proprietari delle infrastrutture.

Al riguardo si segnala che i prospetti “Prospetto dei beni di terzi in concessione” e “Prospetto dei mutui e degli altri corrispettivi versati ai proprietari delle infrastrutture” sono stati estrapolati dai CAS in quanto relativi a informazioni extracontabili e verranno richiesti in una successiva fase di evoluzione dell'*unbundling* contabile attraverso una piattaforma tariffaria (da sviluppare) che consentirà agli EGA di presentare all'Autorità la proposta tariffaria partendo dai dati di *unbundling*. Il “Prospetto dei beni devolvibili e delle migliorie sui beni di terzi in concessione”, anche per la raccolta in corso, non viene sviluppato e le informazioni relative alle migliorie sui beni di terzi in concessione vengono raccolte tramite i prospetti di Stato patrimoniale del Macroaggregato e delle Elisioni, con le modalità indicate al punto 1) dell'Appendice I al presente Manuale.

45.1 I prospetti di conto economico

Il prospetto di cui al **comma 14.1, lettera a)** riporta le poste economiche ripartite tra le singole attività/ATO, i servizi comuni e le funzioni operative condivise individuati ai fini della predisposizione dei CAS, *senza la distinzione in comparti, senza le transazioni tra servizi comuni e funzioni operative condivise, senza l'attribuzione delle poste economiche dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise alle attività/ATO e senza le transazioni interne tra queste ultime*. In pratica, il prospetto ha la finalità di rappresentare la separazione delle poste economiche risultante dal processo di attribuzione alle attività/ATO, ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise dei soli ricavi e dei soli costi diretti, vale a dire di quei ricavi e di quei costi che sono direttamente attribuibili oppure lo sono tramite misurazione di uno specifico fattore produttivo. Tra questi rientrano anche i ricavi e i costi relativi alle transazioni interne tra attività/ATO, nel caso queste siano valorizzate sulla base di prezzi di mercato, e non secondo il criterio del costo pieno.

Si precisa che nei prospetti relativi alle attività, vanno imputati i consumi delle materie prime, sussidiarie, di consumo e merci, determinati dalla sommatoria di:

- con il segno (+) gli acquisti,
- con il segno (+) le rimanenze iniziali,
- con il segno (-) le rimanenze finali.

Nel prospetto di conto economico civilistico (CE CIV) gli acquisti di materie prime effettuati nell'anno vengono imputati alla voce 6), mentre la variazione delle rimanenze (rimanenze iniziali - rimanenze finali) viene imputata alla voce 11).

Nei prospetti delle attività non è invece possibile imputare valori alla voce 11); pertanto la voce 6) deve essere valorizzata come somma degli acquisti e della variazione delle rimanenze.

Al fine di riconciliare la differenza che si determina nella voce 6) dei prospetti relativi alle attività rispetto al corrispondente valore del conto economico civilistico, è necessario utilizzare il prospetto dei valori non attribuibili (CE NA). Tale prospetto consente di rettificare l'importo relativo alla variazione delle rimanenze imputato alla voce 6) dei prospetti delle attività, al fine di determinare correttamente i consumi e ricondurre il relativo valore alla voce 11).

Nello schema, infine, sono omesse tutte le poste finanziarie, fiscali e tutte le altre non operative che devono essere riportate per il solo valore totale nel prospetto relativo ai *Valori non attribuibili*.

Lo schema di cui al **comma 14.1, lettera b)** evidenzia i risultati del processo di separazione contabile delle poste del conto economico tra le singole attività/ATO, le funzioni operative condivise e i servizi comuni a valle di tutte le fasi previste del processo di separazione contabile, vale a dire a valle:

- dell'attribuzione dei ricavi e dei costi diretti, ossia di quei ricavi e di quei costi che sono attribuibili in modo completo ed esclusivo sulla base delle rilevazioni di contabilità generale o delle rilevazioni di contabilità analitica oppure sono attribuibili tramite misurazione di uno specifico fattore produttivo;
- delle transazioni tra i singoli servizi comuni e tra questi ultimi e le funzioni operative condivise;
- dell'attribuzione alle attività/ATO dei costi attribuiti in prima istanza ai servizi comuni;
- dell'attribuzione alle attività/ATO dei costi attribuiti in prima istanza alle funzioni operative condivise;
- delle transazioni interne tra attività/ATO.

I prospetti di conto economico evidenziano separatamente:

- per ciascuna attività/ATO, i costi (al netto delle componenti positive di reddito) attribuiti dalle funzioni operative condivise e dai servizi comuni. In relazione a questi costi, i prospetti prevedono l'indicazione, in apposite righe, degli importi ribaltati da ciascuna funzione operativa condivisa e da ciascun servizio comune. Nella nota di commento ai CAS devono essere fornite adeguate informazioni circa la natura di tali ribaltamenti;
- per ciascuna attività/ATO, il totale dei costi indiretti derivanti sia dalle transazioni interne tra attività valorizzate al costo pieno sia dall'attribuzione dei valori relativi alle funzioni operative condivise e ai servizi comuni;
- per ciascuna attività/ATO, la differenza tra valore e costi della produzione dopo le transazioni interne e l'attribuzione dei valori relativi alle funzioni operative condivise e ai servizi comuni.

Conti economici delle singole attività articolate in comparti (solo regime ordinario)

Il prospetto di cui al **comma 14.1, lettera c)** segue le medesime logiche del prospetto di cui alla lettera b) del medesimo comma fornendo però:

- il dettaglio delle diverse componenti dei ricavi e dei costi;
- i valori derivanti dalla separazione contabile di ciascuna attività/ATO nei comparti/ATO che la compongono.

Tali valori, come più diffusamente indicato nel paragrafo 43, vanno determinati privilegiando le informazioni derivanti dalla contabilità generale, oppure qualora queste non siano sufficienti utilizzando la contabilità analitica. In alternativa, essi possono essere determinati mediante ripartizione basata su una specifica misurazione fisica del fattore produttivo utilizzato, ovvero, per le poste non altrimenti determinabili, tramite rilevazioni gestionali ed elaborazioni contabili ex post, comunque basate su criteri di significatività, attendibilità, ragionevolezza e verificabilità.

Come già ricordato, la lettera b) del comma 13.1 del TIUC dispone che, con riferimento al conto economico, qualora non sia possibile attribuire ai comparti i ricavi secondo le regole indicate alla lettera a) del medesimo comma, tali ricavi dovranno essere classificati nel comparto residuale dell'attività denominato “*Valori multicomparto*” (disponibile, per il SII, unicamente per le attività di Acquedotto e Fognatura). *Per i costi, invece, non è prevista la possibilità di indicare valori multicomparto*; pertanto, tutti i costi devono essere ripartiti tra i comparti.

Conto economico per i servizi comuni (SC) e conto economico per le funzioni operative condivise (FOC)

Nel caso in cui ai fini della separazione contabile siano stati individuati dei servizi comuni e/o delle funzioni operative condivise, è necessaria la compilazione dei relativi prospetti di conto economico. I prospetti di conto economico dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise sono costruiti in modo da evidenziare separatamente, per ciascuna funzione operativa condivisa e ciascun servizio comune:

- i ricavi che originano dalle vendite interne;
- il valore della produzione comprensivo delle vendite interne di beni e servizi tra servizi comuni e funzioni operative condivise;
- la differenza tra valore e costi della produzione;
- i costi indiretti che originano dagli acquisti interni;
- la differenza tra valore e costi della produzione dopo le transazioni interne tra servizi comuni e funzioni operative condivise.

Nei prospetti di cui alla lettera b) e c) del comma 14.1, è tale valore a essere attribuito alle diverse attività/ATO e ai relativi comparti/ATO sulla base delle quantità indicate nel prospetto dei *driver* delle funzioni operative condivise e nel prospetto dei *driver* dei servizi comuni (illustrati nel paragrafo 45.9).

Con riferimento ai prospetti di conto economico, si rileva che essi presentano una struttura articolata di voci di ricavo e di costo dettagliata, finalizzata alla raccolta di specifiche informazioni utili all'attività regolatoria dell'Autorità. La compilazione delle righe degli schemi deve avvenire rispettando, in primo luogo e per quanto possibile, la natura delle poste oggetto di iscrizione e la classificazione utilizzata nel bilancio di esercizio dell'impresa. *Qualora vi siano dubbi circa la classificazione di una posta nelle righe dei prospetti di conto economico, l'impresa è tenuta ad iscriverla nella riga ritenuta maggiormente assimilabile per natura, sulla base della sua denominazione o, in alternativa, nella voce residuale “Altri”, fornendo in ogni caso adeguata informativa nella nota di commento in merito alla classificazione adottata.*

45.2 I prospetti di stato patrimoniale

I prospetti di stato patrimoniale sono così articolati (secondo la numerazione prevista dal comma 14.1 del TIUC):

- d) stato patrimoniale ripartito per attività/ATO, servizi comuni e funzioni operative condivise, senza attribuzione alle attività/ATO dei valori relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise;

- e) stati patrimoniali delle singole attività articolate in comparti, con indicazione dettagliata delle diverse componenti dell'attivo e del passivo, senza attribuzione alle attività e ai comparti dei valori relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise (solo per le attività del settore elettrico e gas nel caso di gestore multituility tenuto al regime ordinario).

Lo schema di cui al comma 14.1, lettera d) del TIUC si riferisce alle poste dello stato patrimoniale, ripartite tra le singole attività/ATO, i singoli servizi comuni e le singole funzioni operative condivise individuati ai fini della predisposizione dei CAS, che sono direttamente e specificamente imputabili a ciascuno essi. Le poste patrimoniali (o le quote di queste) non direttamente attribuibili alle attività/ATO (o attività/multiATO), alle funzioni operative condivise e ai servizi comuni sono imputate tra i *Valori non attribuibili*. A tal fine, nei prospetti:

- sono omesse la voce A) *Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti* e le voci di natura esclusivamente finanziaria, fiscale;
- per le altre voci dell'attivo circolante e del passivo è prevista l'indicazione separata, per attività/ATO, servizi comuni e funzioni operative condivise, della componente di natura operativa, mentre la componente di natura finanziaria è indicata integralmente tra i *Valori non attribuibili*.

I prospetti di cui alla lettera e), anche per la raccolta in corso, non vengono richiesti per cui la separazione delle poste patrimoniali per i gestori del SII avviene solo a livello di attività/ATO e non anche a livello di comparti/ATO.

Le righe dei prospetti di stato patrimoniale dei CAS rispecchiano la struttura prevista dal Codice civile senza particolari livelli di dettaglio, diversamente da quanto previsto per il conto economico. Fa eccezione la richiesta di dettagliare alcune voci in relazione alla loro natura di posta operativa o finanziaria. Ai fini della corretta interpretazione di tale classificazione, occorre fare riferimento sia ai principi contabili vigenti, sia alla prassi contabile generalmente adottata.

45.3 Il prospetto delle elisioni

Le elisioni hanno la finalità di garantire il raccordo, a livello di ogni singola voce di stato patrimoniale e di conto economico, qualora esso non risulti già assicurato dalle modalità di contabilizzazione adottate, *tra la somma dei valori attribuiti alle diverse attività/ATO, funzioni operative condivise e servizi comuni e il corrispondente valore indicato nel bilancio di esercizio del soggetto giuridico*. Tali elisioni si rendono necessarie nei casi in cui una parte del valore attribuito ad una voce del bilancio d'esercizio, venga imputato nei CAS ad una voce differente. Ciò può verificarsi, tra l'altro, per effetto delle riclassificazioni operate dai soggetti che redigono il bilancio d'esercizio in base ai principi contabili IAS/IFRS; si rimanda in proposito al paragrafo 38.1.

Le elisioni permettono di trasferire un valore da una riga di dettaglio degli schemi di unbundling ad un'altra, al fine di garantire la corrispondenza con i prospetti di quadratura dei CAS e pertanto i valori inseriti devono annullarsi reciprocamente.

Di seguito vengono illustrati alcuni casi in cui risulta necessario l'utilizzo delle elisioni.

Le transazioni infragruppo, ai sensi del comma 19.1 del TIUC, devono essere valorizzate a criteri di mercato, anche se nel bilancio risultano valorizzate con criteri diversi. L'eventuale differenza tra il prezzo effettivamente pagato e il prezzo di libera concorrenza deve essere riconciliata attraverso l'utilizzo delle "Elisioni" degli schemi dei CAS.

Per ragioni di omogeneità e confrontabilità dei CAS tra i diversi operatori, si ritiene opportuno che tutti i costi capitalizzati del Conto Economico redatto secondo i principi contabili internazionali - siano essi “interni”, come i costi del personale, o “esterni” come i costi per servizi o godimento beni di terzi - siano riclassificati nei CAS in coerenza con i criteri previsti dai principi contabili nazionali. Pertanto, i costi del Conto Economico dei CAS devono essere esposti al lordo delle rettifiche per capitalizzazioni e trovare contropartita nella voce “4) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni”.

In relazione a quanto sopra, a titolo di esempio, si ipotizzi che l'impresa A capitalizzi costi operativi per un importo pari a 100, di cui 40 riferiti al personale e 60 a servizi. Qualora l'impresa applichi i principi contabili internazionali, nel relativo conto economico, tali costi sono generalmente portati a diretta riduzione delle corrispondenti voci di costo; pertanto, il costo del personale è esposto al netto di 40 e, analogamente, i costi per servizi sono rappresentati al netto di 60. Ai fini della rappresentazione nelle partite economiche nei CAS, si ritiene opportuno indicare l'intero importo dei costi capitalizzati di 100 alla voce 4) del Valore della Produzione ed esporre sia i costi per servizi che i costi del personale al lordo della capitalizzazione. Nel prospetto delle Elisioni sarà pertanto necessario rettificare i costi per servizi della voce 7) con 60, i costi del personale della voce 9) con 40 e la voce 4) del valore della produzione con 100.

Il prospetto delle elisioni di conto economico è stato esteso anche all'area non operativa: in particolare attraverso tale prospetto è possibile riclassificare partite economiche quali le commissioni bancarie o gli interessi attivi di mora attribuite nell'area operativa del conto economico civilistico, all'area finanziaria del conto economico dei CAS (CE NA), al fine di garantire la riconciliazione con i prospetti di *unbundling*.

Si fornisce, a titolo di esempio, il seguente caso: nel conto economico civilistico risultano attribuite commissioni bancarie per 100 alla voce 7) “Costi per servizi”. Poiché i costi non operativi non possono essere attribuiti nei prospetti delle attività dei CAS, risulta necessario procedere all'elisione di tale importo. In sostanza, il valore deve essere riclassificato dalla voce 7) “Costi per servizi” del conto economico civilistico alla voce 17) “Interessi e altri oneri finanziari” nel prospetto di *unbundling* delle elisioni di conto economico. Infine, per ottenere la riconciliazione tra i prospetti di *unbundling* e il prospetto di conto economico civilistico, il medesimo importo deve essere attribuito alla voce “Commissioni bancarie comprese anche quelle classificate in B7)”, appartenente alla macrovoce “17) Interessi e altri oneri finanziari”, nel prospetto di conto economico dei valori non attribuibili dei CAS.

Sempre a titolo di esempio, se una società stipula contratti di copertura del prezzo dell'energia elettrica da cui derivano proventi/oneri iscritti nella voce A1) o B14) del conto economico, questi dovranno essere riclassificati e attribuiti, tramite il prospetto delle elisioni, alle voci C16) altri proventi finanziari - Proventi da contratti finanziari di copertura oppure, in caso di perdita, in C17) interessi ed altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti – Perdite su contratti finanziari di copertura.

Con esclusivo riferimento alle attività del settore idrico, risulta necessario l'utilizzo delle elisioni per le imprese:

- che iscrivono nei propri bilanci le migliorie su beni di terzi in concessione o più in generale, per gli investimenti realizzati dai gestori del SII e inclusi nella RAB del gestore medesimo, iscritti dal gestore alle voci “B) I 4) Concessioni, licenze, marchi e diritti simili”, “B) I 7) Altre” e “B) II 4) Altri beni”;

- che hanno adottato nel proprio bilancio di esercizio tecniche di contabilizzazione del FoNI differenti rispetto a quanto previsto dall'OIC16 per la contabilizzazione dei contributi pubblici in conto impianti.

Per maggiori dettagli relativamente a quanto descritto ai precedenti alinea si rimanda all'**Appendice I** al presente Manuale.

Nel caso l'onere riferito al canone unico patrimoniale (CUP) venga capitalizzato, si richiede che l'importo attribuito alle voci di ammortamento venga riclassificato, tramite il prospetto delle elisioni, alla voce "Oneri tributari locali (Canone unico, IMU, TARI, etc...)" e che sia data opportuna e dettagliata evidenza, in nota di commento, del trattamento dei relativi importi nei prospetti di Conto Economico, Stato Patrimoniale e Prospetto di movimentazione delle immobilizzazioni.

45.4 I prospetti dei Valori Non Attribuibili

La separazione contabile in attività, servizi comuni e funzioni operative condivise è prevista per tutte le poste patrimoniali ed economiche del bilancio di esercizio ad eccezione delle voci tributarie, finanziarie, relative al patrimonio netto e, più in generale, delle altre voci non operative. Tali voci, nei prospetti relativi ai CAS, rimangono indivise e sono riportate tra i "Valori non attribuibili".

A partire dalla raccolta dati dei CAS relativi all'edizione 2018, sono state introdotte ulteriori voci di dettaglio sulle voci con riferimento alle imposte di conto economico, all'esigibilità dei crediti e alla scadenza dei debiti.

Per quanto riguarda le **imposte** di conto economico sono state aggiunte le seguenti voci:

- IRES corrente; IRAP corrente;
- Imposte differite e anticipate;
- Imposte relative ad esercizi precedenti;
- Altre imposte diverse dalle precedenti.

Le imposte correnti vanno indicate nel prospetto CE NA con segno positivo (+) e sono le imposte dovute sul reddito imponibile d'esercizio. La voce comprende anche le eventuali sanzioni pecuniarie e gli interessi maturati attinenti ad eventi dell'esercizio.

La voce "imposte differite e anticipate" accoglie la somma algebrica tra:

- con segno positivo (+) l'accantonamento al fondo per imposte differite e l'utilizzo delle imposte anticipate;
- con segno negativo (-) le imposte anticipate e l'utilizzo del fondo imposte differite.

La voce "imposte relative ad esercizi precedenti", indicata con segno positivo (+), comprensiva dei relativi oneri accessori (interessi e sanzioni) comprende tutte le situazioni di contenzioso, tra cui gli avvisi di accertamento, con l'Amministrazione Finanziaria. La voce comprende altresì la differenza positiva (o negativa) tra l'ammontare dovuto a seguito della definizione di un contenzioso o di un accertamento rispetto al valore del fondo accantonato in esercizi precedenti.

Infine, nella voce residuale "altre imposte diverse dalle precedenti" vanno indicate, con il relativo segno algebrico, tutte le imposte che non rientrano nelle voci precedenti, tra cui i proventi da consolidato fiscale.

Nello Stato Patrimoniale dei valori Non Attribuibili (SP NA), tra i **crediti iscritti nell'Attivo circolante** sono state aggiunte le seguenti voci:

- finanziari a breve termine;
- finanziari a medio/lungo termine.

Nelle voci sopra indicate devono essere ricompresi tutti i crediti non attribuibili alle Attività, alle funzioni operative condivise (FOC) e ai servizi comuni (SC) in quanto qualificabili come partite di natura finanziaria. Tali crediti devono essere classificati, in funzione della relativa scadenza, tra i “finanziari a breve termine” qualora abbiano scadenza inferiore ai 12 mesi ovvero tra i “finanziari a medio/lungo termine” qualora la scadenza sia superiore a 12 mesi.

Per i **debiti iscritti nella voce D)** debiti sono state aggiunte le seguenti voci:

- finanziari a breve termine;
- finanziari a medio/lungo termine.

Nelle voci appena elencate devono trovare collocazione tutti i debiti che non sono attribuibili alle Attività, FOC ed SC in quanto partite di tipo finanziario; a seconda della scadenza, se inferiore ai 12 mesi, tra i “finanziari a breve termine” mentre se superiore ai 12 mesi tra i “finanziari a medio/lungo termine”.

Sempre nello SP NA, alla riga **“IX Utile (perdita) d’esercizio”**, sono state aggiunte le seguenti voci:

- di cui dividendi;
- di cui accantonamenti a riserve;
- di cui altri diversi dai precedenti.

Alla voce “di cui dividendi” va attribuita la quota di utile proposta dagli Amministratori della società nell’ambito dell’approvazione del bilancio d’esercizio e destinata ad essere distribuita agli azionisti. Alla voce “di cui accantonamenti a riserve” va attribuita la quota di utile destinata alle riserve di qualsiasi natura, siano esse disponibili, indisponibili oppure destinate ad uno scopo specifico. Infine, nella voce “di cui altri diversi dai precedenti” vanno attribuite le quote di utile che non rientrano specificatamente nelle voci di cui sopra.

45.5 I prospetti di movimentazione delle immobilizzazioni

I gestori del SII sono tenuti a compilare una serie di prospetti di dettaglio relativi alle immobilizzazioni materiali e immateriali relativi ad ognuna delle attività/ATO, dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise in cui le diverse categorie contabili (es. Terreni, Fabbricati, Impianti, ecc.) vengono articolate per riga.

Nelle diverse righe dei prospetti di dettaglio, per ogni categoria contabile e per ciascuna attività/ATO, funzione operativa condivisa e servizio comune, devono essere riportate le variazioni intervenute nell’esercizio, articolate in:

- incrementi
- contributi a fondo perduto c/to impianti portati in deduzione (per competenza)
- contributi di allacciamento portati in deduzione (per competenza)
- oneri finanziari capitalizzati
- rivalutazioni (anche per allineamento *a fair value* in caso di utilizzo IAS/IFRS)
- svalutazioni (anche per allineamento *a fair value* in caso di utilizzo IAS/IFRS)
- ammortamenti
- dismissioni (costo storico beni dismessi)

- storno fondo ammortamento per dismissione
- riclassifiche
- altro (specificare in nota di commento).

In merito ai prospetti relativi alla movimentazione delle immobilizzazioni, si osserva che **è richiesto di riportare nei prospetti i saldi iniziali e finali delle singole categorie di cespiti presenti nel prospetto di stato patrimoniale**. La movimentazione risultante dalla sommatoria delle variazioni sopra riportate deve corrispondere alla differenza tra saldo finale e saldo iniziale di stato patrimoniale per ciascuna categoria di cespiti.

Con riferimento ai prospetti relativi alla movimentazione delle immobilizzazioni, la compilazione delle righe deve avvenire rispettando, in primo luogo e per quanto possibile, la natura delle poste oggetto di iscrizione e la classificazione adottata nel bilancio di esercizio dell'impresa. Qualora vi siano dubbi in merito alla classificazione di una posta nelle righe di questi prospetti, l'impresa è tenuta a iscriverla nella riga ritenuta maggiormente assimilabile per natura, sulla base della relativa denominazione oppure, in alternativa, nella riga residuale "Altri", fornendo in ogni caso adeguata informativa nella Nota di commento in merito alla classificazione adottata.

Nel prospetto di cui al comma 14.1 lettera g) e 25.1 lettera d), le immobilizzazioni materiali e immateriali relative ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise vengono attribuite alle attività/ATO sulla base dei medesimi *driver* che vengono usati, nei prospetti di conto economico, per l'attribuzione alle attività dei costi dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise.

Il prospetto di dettaglio delle dismissioni

I gestori del SII che hanno effettuato delle dismissioni nel corso dell'esercizio sono tenuti a:

- riportare nel prospetto delle immobilizzazioni tra le causali di variazione il costo storico dei beni dismessi e il relativo fondo ammortamento da stornare⁷¹;
- suddividere per anno di acquisizione nell'apposito prospetto "dettaglio dismissioni" gli importi indicati nel prospetto delle immobilizzazioni, indicando, inoltre, l'eventuale contributo a fondo perduto percepito e il relativo fondo ammortamento.

Il prospetto delle altre informazioni tariffarie

I gestori del SII devono altresì compilare il prospetto delle altre informazioni tariffarie al fine di indicare, per ciascuna categoria di cespiti presente nel prospetto delle immobilizzazioni, gli eventuali contributi conto impianti e contributi di allacciamento incassati nell'esercizio di riferimento, nonché l'aliquota di ammortamento utilizzata a bilancio.

⁷¹ Qualora il cespiti dismesso sia stato oggetto in esercizi precedenti di rivalutazione/svalutazione, è richiesto al gestore di indicare comunque il costo storico e il fondo ammortamento calcolato sul medesimo valore; nel campo "Altro" si richiede di imputare il valore della rivalutazione/svalutazione e la differenza tra il fondo ammortamento stornato (calcolato con le quote di ammortamento variare in seguito alla rivalutazione/svalutazione intervenuta) e quello ricalcolato sulla base del costo storico (calcolato in assenza di rivalutazione/svalutazione). Si richiede inoltre di dettagliare in nota di commento tale operazione.

45.6 La nota di commento

I CAS devono essere corredati dalla Nota di commento, che in base all'articolo 21 del TIUC, ha – per quanto rileva ai fini del presente Manuale - il seguente contenuto minimo obbligatorio:

- a) la dichiarazione, da parte del gestore del SII, dei **principi contabili adottati** per la redazione dei CAS, nonché la **dichiarazione** che i CAS derivano dal bilancio di esercizio approvato e depositato e che, pertanto, le relative poste, a livello di singola voce prevista dal Codice civile, coincidono nel totale con quelle del bilancio di esercizio, salvo nei casi - che devono essere espressamente indicati - in cui la voce sia stata determinata mediante una riclassificazione rispetto al valore iscritto nel bilancio d'esercizio, se questo è redatto in applicazione dei principi contabili internazionali;
- b) la **descrizione delle attività, dei comparti, dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise** in cui si articolano le operazioni del gestore del SII;
- c) la descrizione degli ATO serviti da parte del gestore multiATO;
- d) la **descrizione delle procedure e dei sistemi di contabilità analitica e gestionale** adottati per il rispetto del requisito di separazione contabile delle attività e dei comparti in cui si articolano le operazioni del gestore del SII;
- e) la descrizione delle procedure e dei sistemi di contabilità analitica e gestionale adottati dal gestore multiATO per il rispetto del requisito di separazione contabile delle attività e relativi comparti negli ATO serviti;
- f) la **natura e la quantità delle eventuali transazioni interne** tra i singoli servizi comuni e tra i singoli servizi comuni e le singole funzioni operative condivise nell'ambito dello stesso soggetto, indicando in particolare i **driver** utilizzati e i motivi della loro scelta;
- g) la natura dei **ribaltamenti operati dai servizi comuni e dalle funzioni operative condivise** alle attività/ATO, indicando in particolare i **driver utilizzati** e i **motivi della loro scelta**;
- h) la **descrizione dei driver** e delle **basi dati gestionali** utilizzate per la loro costruzione ai fini del ribaltamento alle attività/ATO delle poste economiche attribuite ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise;
- i) nel caso di gestore multiATO, la **descrizione dei driver** e delle basi dati gestionali utilizzate per la loro costruzione ai fini del ribaltamento agli ATO delle poste economiche e delle immobilizzazioni attribuite all'**ATO residuale "valori multiATO"** di cui al comma 24.2 del TIUC;
- j) la natura, la quantità e le metodologie di valorizzazione delle **transazioni interne** tra attività e/o attività/ATO nell'ambito dello stesso soggetto;
- k) la natura, la quantità e le metodologie di valorizzazione delle **transazioni all'interno dello stesso gruppo societario**;
- l) le **spese legali** sostenute ai fini di attività di contenzioso in sede amministrativa, al netto delle spese di cui al successivo alinea;
- m) le **spese processuali** per procedimenti in cui la parte è risultata **soccombente**;
- n) i **contributi pagati all'Autorità**;
- o) le **spese pubblicitarie, di rappresentanza e di marketing**;
- p) le ragioni delle **variazioni più significative rispetto all'esercizio precedente** delle singole voci relative alle attività, ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise;
- q) le ragioni delle variazioni di costo connesse ad eventi sistematici di cui al comma 19.3 dell'MTI-4;

- r) *i valori e le modalità di contabilizzazione di eventuali ricavi tariffari pregressi;*
- s) la descrizione delle *modalità di contabilizzazione del FoNI, dando conto del rispetto del vincolo di riserva previsto dal metodo tariffario idrico - e richiamato dal parere dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) trasmesso all'Autorità in data 8 aprile 2019⁷² - nonché dell'ammontare di FoNI utilizzato per finanziare nuovi investimenti⁷³*; oltre ad evidenziare le variazioni delle poste contabili relative al FoNI di competenza, occorre dar conto dei valori di stock tenendo conto delle poste contabili relative agli anni precedenti;
- t) la descrizione delle *attività svolte marginalmente* che, ai sensi dell'Articolo 5 del TIUC, sono state attribuite ad un'altra attività, evidenziandone i criteri di classificazione e ogni altra informazione utile alla verifica del rispetto delle condizioni previste dal medesimo articolo;
- u) la descrizione delle *altre attività idriche* di cui al comma 4.1 del TIUC e della riscossione in particolare evidenziando il gestore del servizio di fognatura e/o depurazione per cui si effettua la gestione utenze;
- v) la descrizione delle *attività diverse* di cui al comma 4.2 del TIUC;
- w) la descrizione delle eventuali *operazioni straordinarie* avvenute nell'esercizio e le relative risultanze sui dati patrimoniali ed economici riportati nei CAS.

La nota di commento ai CAS ha la funzione principale di fornire, tra le altre cose, adeguate informazioni circa la metodologia adottata e le procedure gestionali e contabili adottate dall'impresa per la realizzazione della separazione contabile. Pertanto, *non può limitarsi ad un commento delle singole poste o alla ripetizione delle informazioni già contenute nella nota integrativa al bilancio di esercizio*; è indispensabile che la stessa consenta di comprendere chiaramente il percorso utilizzato dall'impresa per raggiungere le finalità della separazione contabile e che siano esplicitati gli strumenti informativo/contabili utilizzati a tal fine.

Lo scopo della sezione della nota di commento dedicata alla descrizione delle procedure dei sistemi di contabilità analitica e gestionale adottati per il rispetto del requisito di separazione contabile delle attività/ATO e dei comparti/ATO in cui si articolano le operazioni del gestore del SII è quello di chiarire le relazioni tra i CAS e i sistemi contabili aziendali. In particolare, nella descrizione:

- va specificato in che misura e con quali modalità i CAS sono alimentati da informazioni che consentono un'attribuzione diretta alle attività/ATO, alle funzioni operative condivise e ai servizi comuni ai sensi del comma 12.7 del TIUC attraverso la contabilità generale e, qualora l'informazione non sia da questa desumibile, attraverso la contabilità analitica o in subordine attraverso la specifica misurazione del fattore produttivo (su questo aspetto si vedano in particolare gli esempi riportati al paragrafo 42.1);
- per l'attribuzione ai comparti/ATO va specificato con quali modalità, in subordine alle modalità di attribuzione diretta ai sensi del comma 12.7 del TIUC, sono state effettuate eventuali rilevazioni ed elaborazioni contabili *ex post*, oppure è stato applicato il criterio della prevalente attinenza della posta patrimoniale o economica al comparto di riferimento;

⁷² Si veda al riguardo il comunicato agli operatori del 17 aprile 2019 pubblicato sul sito internet dell'Autorità.

⁷³ Con riferimento agli esercizi 2016 e 2017, si precisa che occorre dettagliare anche l'ammontare del FoNI speso per le agevolazioni tariffarie.

- nel caso siano state utilizzate rilevazioni ed elaborazioni contabili *ex post*, vanno fornite le informazioni necessarie per valutare la loro significatività, attendibilità, ragionevolezza e verificabilità;
- vanno descritti i servizi comuni e le funzioni operative condivise eventualmente utilizzati;
- va illustrata la natura, la quantità e le metodologie di valorizzazione delle eventuali transazioni interne tra i singoli servizi comuni, tra i singoli servizi comuni e le funzioni operative condivise e tra le attività/ATO.

È inoltre opportuno che la nota di commento dia evidenza dei seguenti fenomeni:

- le modalità attraverso le quali le poste economiche e patrimoniali sono state attribuite alle attività-comparti/ATO oppure, in subordine ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise (su questo aspetto si vedano in particolare gli esempi riportati al paragrafo 42.1);
- eventuali posizioni interpretative adottate dall'impresa, nel caso ad esempio in cui si ritenga che il comportamento adottato dalla stessa, pur non essendo previsto in modo specifico dal TIUC, sia comunque conforme ai suoi principi generali.

Al fine di evidenziare altri fenomeni rilevanti, che non vengono colti dalla struttura attualmente adottata per la presentazione dei conti economici separati per attività/ATO e comparti/ATO – ma potrebbero costituire la base per una loro futura evoluzione – ***nella nota di commento può essere inserita una tabella*** che, per ciascuna posta di bilancio, permetta di indicare:

- ricavi o costi passanti;
- ricavi o costi sorgenti;
- ricavi o costi non ricorrenti.

I ricavi o costi passanti sono componenti economiche che trovano speculare contropartita nelle rispettive sezioni del conto economico e sono, pertanto, a margine nullo. Può rientrare in questa fattispecie il riaddebito di costi a terzi.

I ricavi o costi sorgenti sono componenti economiche che derivano in genere da variazioni del perimetro delle attività, legati cioè allo svolgimento di nuove operazioni o all'effettuazione di nuovi investimenti da parte dell'impresa, o ad altri fenomeni esogeni, ad esempio modifiche normative.

Infine, i ricavi o costi non ricorrenti sono componenti economiche che si verificano una tantum anche, ma non solo, di natura eccezionale e appunto non ricorrente.

L'indicazione delle suddette poste è una facoltà per l'impresa ed è utile per individuare le componenti del costo riconosciuto, relativo ad una specifica attività, a fini tariffari.

Per una più completa rappresentazione dei fenomeni a fini tariffari, l'informazione relativa ai costi/ricavi sorgenti potrebbe considerare, in sede di prima rappresentazione, un orizzonte temporale pluriennale e riguardare quindi non solo l'esercizio di competenza cui si riferiscono i CAS ma essere sviluppata a partire dall'anno successivo all'anno preso a riferimento per la determinazione del costo operativo riconosciuto.

Si riporta in Tabella 7 un esempio di prospetto di analisi relativo alla sezione dei Costi della produzione dell'attività di acquedotto.

Tabella 7 - Esempio di prospetto di analisi relativo alla sezione dei Costi della produzione dell'attività di acquedotto

	Totale	di cui pas- santi	di cui sor- genti nell'esercizio	di cui non ri- correnti nell'esercizio	descrizione
B) COSTI DELLA PRODUZIONE					
6) Per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci (a livello di attività vanno riportati i consumi)					
Reagenti					
Acquisto acqua all'ingrosso (da terzi)					
Acquisto acqua all'ingrosso (da altre imprese del gruppo)					
Materiali per manutenzioni					
Altro					
7) Per servizi					
Energia elettrica acquistata da terzi					
- di cui acquistata in salvaguardia					
- di cui non acquistata in salvaguardia					
Energia elettrica (da altre imprese del gruppo)					
Acquisto di acqua per usi propri (da terzi)					
Acquisto di acqua per usi propri (da altre imprese del gruppo)					
Acquisto servizi di telecontrollo (da terzi)					
Acquisto servizi di telecontrollo (da altre imprese del gruppo)					
Altri servizi all'ingrosso					
Acquisto servizi di misura (da terzi)					
Acquisto servizi di misura (da altre imprese del gruppo)					
Acquisto servizi di fatturazione/incasso (da terzi)					
Acquisto servizi di fatturazione/incasso (da altre imprese del gruppo)					

A partire dalla raccolta 2021, in nota di commento deve essere data opportuna e dettagliata evidenza delle poste afferenti il canone unico patrimoniale (CUP) nei prospetti di Conto Economico, ed eventualmente, per il caso descritto al paragrafo 0, di Stato Patrimoniale e Prospetto di movimentazione delle immobilizzazioni.

In nota di commento deve essere, inoltre, data evidenza delle operazioni di rivalutazione delle immobilizzazioni avvenute, in forza di legge o altro, nel corso dell'esercizio.

45.7 I prospetti relativi alle grandezze fisico-tecniche e delle grandezze monetarie

Il TIUC prevede che, nell'ambito dei CAS e come parte integrante di questi, le imprese compilino i prospetti relativi alle grandezze fisico-tecniche e alle grandezze monetarie, prospetti che sono differenziati in base alle diverse attività. Si precisa che tali grandezze:

- vengono rilevate al fine di consentire agli Uffici dell'Autorità analisi di monitoraggio e di *benchmarking* sui costi delle varie attività regolate per la valutazione delle performance operative dei gestori e la definizione, a tendere, di costi standard del servizio;
- possono essere riviste annualmente coerentemente con le finalità regolatorie dell'Autorità pur sempre in un'ottica di semplificazione al fine di evitare duplicazioni con altre raccolte dati effettuate dall'Autorità;

- da indicare nei prospetti, per singola attività/ATO svolta, sono quelle relative all'esercizio cui il bilancio oggetto di separazione si riferisce; pertanto, l'indicazione di tali grandezze è obbligatoria e deve essere coerente con le poste contabili riportate nel bilancio e nei rispettivi CAS.

Nella rilevazione delle grandezze occorre prestare particolare attenzione all'indicazione delle stesse *secondo l'unità di misura prevista. Si precisa, inoltre, che a partire dalla campagna 2019 è stato introdotto un controllo che obbliga gli esercenti a compilare tutte le voci richieste, anche indicando se il valore è pari a zero. Sulla congruità e correttezza dei valori riportati, gli Uffici dell'Autorità si riservano le opportune verifiche anche tramite riscontro con le informazioni risultanti da altre raccolte dati.*

Il gestore del SII è tenuto a fornire nella nota di commento ai CAS ogni informazione utile alla comprensione delle grandezze sottostanti i CAS.

Nell'Appendice I I, punto 4), vengono riportati alcuni dettagli operativi sulla compilazione dei prospetti delle grandezze monetarie, oltre a chiarimenti su singole grandezze monetarie e fisico-tecniche richieste.

Nell'Appendice J al presente manuale viene riportata una tabella di raccordo delle grandezze fisico-tecniche, presenti nei prospetti di *unbundling* della campagna 2025, con le grandezze che vengono richieste in parte, nell'ambito della raccolta dati per il monitoraggio delle *performance* di qualità tecnica e, in parte, nell'ambito della documentazione richiesta secondo quanto previsto dalla deliberazione 639/2023/R/idr, ai fini dell'invio delle predisposizioni tariffarie per il quarto periodo regolatorio.

45.8 La relazione del revisore sui conti annuali

Il comma 22.1 del TIUC prevede che i CAS siano sottoposti a revisione contabile e che questa sia effettuata dal soggetto che effettua la revisione legale del bilancio di esercizio. Qualora il bilancio non sia stato sottoposto a revisione legale, *sia per le imprese in regime ordinario che in regime semplificato del SII*, valgono le disposizioni di cui al comma 29.5 che prevedono l'obbligo di presentare una dichiarazione all'Autorità emessa dal legale rappresentante che attesti la veridicità dei dati e la correttezza dei valori riportati nei CAS. Nella dichiarazione, a firma del rappresentante legale della società o dell'ente pubblico, deve essere espressamente attestato l'avvenuto rispetto delle disposizioni del TIUC nella redazione dei CAS e devono essere segnalate eventuali difformità di applicazione rispetto a tali disposizioni, che devono essere opportunamente illustrate nella Nota di commento ai CAS.

Nella relazione il revisore è chiamato a fornire come minimo tutte le informazioni previste dall'articolo 22 del TIUC.

Dalle citate disposizioni discende che il revisore, nel verificare l'applicazione di tutte le disposizioni del TIUC (secondo le indicazioni applicative del presente manuale) ed in particolare di quelle previste dall'articolo 22, sulle quali è tenuto a fornire una specifica informativa, deve esprimere nella relazione di certificazione un giudizio sulla conformità dei CAS predisposti dall'impresa alle disposizioni del TIUC (secondo le indicazioni applicative del presente manuale), esprimendo quindi, eventualmente, un giudizio con rilievi in caso di non conformità. Si ritiene, in tal senso, che sia di importanza determinante ai fini di un giudizio senza rilievi, da parte del revisore sui CAS il rispetto delle disposizioni dell'articolo 22.

In merito al rispetto di quanto previsto dal comma 22.1 lettera f), circa la congruità delle grandezze fisiche e monetarie riportate nei CAS con le risultanze di contabilità generale o analitica ovvero con le risultanze dei sistemi gestionali in uso o altra documentazione di supporto, *si precisa che le verifiche del revisore devono riguardare il riscontro della corrispondenza e/o della riconduzione delle suddette grandezze con le informazioni prodotte internamente dall'impresa e contenute nelle citate fonti.*

Il mancato rispetto di uno solo dei requisiti previsti dall'articolo 22 deve comunque comportare l'espressione di un giudizio con rilievi da parte del revisore.

45.9 I prospetti dei driver

Nel caso in cui, per la redazione dei CAS siano stati impiegati dei servizi comuni e/o delle funzioni operative condivise, il sistema telematico di raccolta prevede la compilazione delle informazioni relative ai driver utilizzati per il ribaltamento sulle diverse attività/ATO della *Differenza tra valore e costi della produzione dopo le transazioni tra servizi comuni e funzioni operative condivise*. Nei prospetti previsti dal sistema telematico di raccolta devono essere indicati:

- i nomi dei driver prescelti per esprimere il contributo dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise allo svolgimento delle attività/ATO; per le funzioni operative condivise essi devono essere scelti tra quelli previsti nell'Allegato 1 al TIUC; per i servizi comuni devono essere scelti tra quelli previsti nell'Allegato 2;
- le unità di misura (numero, euro, ore, Mwh, Km, Mq, metri cubi ecc.) utilizzate per esprimere l'entità del driver;
- i valori assoluti, espressi nell'unità di misura precedentemente indicata, che il driver assume con riferimento ad ognuna di quelle attività;
- per i singoli comparti/ATO in cui si articola ciascuna attività, i valori percentuali, che riflettano per ciascun comparto la percentuale, rispetto all'ammontare complessivo della singola attività, secondo la quale risulta ragionevolmente⁷⁴ attribuibile il contributo della funzione operativa o del servizio comune; nell'indicazione di tali valori va posta attenzione al fatto che *la somma dei valori percentuali assegnati all'insieme dei comparti/ATO di ciascuna attività/ATO deve sempre risultare pari al 100%.*

⁷⁴ Ai sensi della lettera a) del comma 13.1 del TIUC.

Nel caso in cui per la redazione dei CAS siano state utilizzate le transazioni interne sia all'interno dello stesso soggetto giuridico che nell'ambito del gruppo societario, tra le grandezze fisiche sottostanti i CAS devono essere ricomprese quelle relative alle quantità di beni o servizi oggetto di tali transazioni (numero ore di intervento, numero di interventi per ogni specifico tipo ecc.). Data l'estrema varietà che possono assumere queste fattispecie, non sono definiti prospetti per la comunicazione di tali grandezze. ***I dati fisici (driver) sottostanti le transazioni interne vanno comunque esplicitati nella nota di commento ai CAS.***

Nel caso di gestore multiATO, inoltre, il sistema telematico di raccolta prevede la compilazione delle informazioni relative ai *driver* da utilizzare per il ribaltamento alle attività-comparti/ATO dei valori attribuiti alle attività-comparti/multiATO, con riferimento ai *driver* indicati al precedente paragrafo 42.6.

PARTE XI MODALITÀ DI TRASMISSIONE DEI CONTI ANNUALI SEPARATI E DELLE RICHIESTE DI CHIARIMENTI PER IL SETTORE IDRICO

46 Invio dei conti annuali separati

L'articolo 30 del TIUC illustra i termini e le modalità di invio all'Autorità dei CAS. In particolare, i commi dal 30.1 al 30.7 prevedono i seguenti termini di presentazione:

- per i CAS redatti secondo il regime ordinario, semplificato e semplificato del SII, 90 (novanta) giorni dalla data di approvazione del bilancio di esercizio; in tal senso, si deve fare riferimento alla data di approvazione da parte dell'assemblea dei soci;
- per i CAS redatti secondo il regime ordinario o semplificato e semplificato del SII, qualora non sia prevista l'approvazione del bilancio in relazione alla specifica natura sociale dell'impresa, entro 120 (centoventi) dalla data di chiusura dell'esercizio sociale.

I CAS devono essere inviati completi di tutti i prospetti, della nota di commento e della relazione del revisore ovvero della dichiarazione sostitutiva del legale rappresentante qualora l'impresa non sia soggetta alla revisione legale dei conti. Inoltre, i CAS devono essere inviati completi della documentazione di supporto richiesta, costituita dal bilancio di esercizio nonché, in caso di gestori grossisti del SII, dall'autorizzazione a compilare i CAS secondo il regime semplificato anziché ordinario (comma 30.6 del TIUC).

Si precisa ulteriormente che i termini per l'invio dei CAS, previsti dal TIUC di 90 giorni, iniziano a decorrere dalla data di apertura della raccolta o dalla data di approvazione del bilancio se posteriore. Giova ricordare che i termini di approvazione ordinaria del bilancio, previsti dalla legge, sono di 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale, pertanto, nel caso in cui questi termini non vengano rispettati, in ogni caso i termini per l'invio dei CAS decorrono dall'ultima data possibile ai sensi di legge per l'approvazione di bilancio. Si fornisce il seguente caso a titolo di esempio:

Si consideri il caso dell'impresa *Beta*, il cui esercizio sociale decorre dal 1° luglio 2025 al 30 giugno 2026 ed è soggetta all'invio dei CAS in quanto gestore del SII. I termini ordinari per l'approvazione del bilancio sono pari a 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio; pertanto, il bilancio deve essere approvato entro il 28 ottobre 2026. La data di apertura della raccolta è il 14 maggio 2026. Nel caso in esame, l'impresa approva il bilancio il 20 ottobre 2026, successivamente alla data di apertura di raccolta dati; quindi, i 90 giorni per l'invio dei CAS all'Autorità, decorrono dalla data di approvazione del bilancio.

Qualora Beta approvi il bilancio in una data successiva al 28 ottobre 2026 (data ultima per l'approvazione del bilancio nei termini ordinari), la decorrenza dei 90 giorni per l'invio dei CAS rimane comunque il 28 ottobre 2026. In questo caso il termine finale per la trasmissione sarebbe il 27 gennaio 2027.

Per tutte le imprese che approvano il bilancio in una data antecedente all'apertura della raccolta il termine ultimo per l'invio dei CAS è dato dalla decorrenza dei 90 giorni dalla data stessa di apertura della raccolta.

L'unica modalità ammissibile per l'invio dei CAS è tramite l'apposito sistema di raccolta telematico che è accessibile a tutte le imprese registrate nell'Anagrafica operatori dell'Autorità (comma 30.9 del TIUC). ***Non è possibile l'invio cartaceo dei CAS che pertanto non costituisce assolvimento degli obblighi di invio degli stessi ai sensi del TIUC.***

La raccolta dei CAS, in modalità telematica, avviene tramite edizioni annuali riferite ciascuna ad uno specifico anno solare (es. raccolta 2017, raccolta 2018, raccolta 2019 ecc.). Previo comunicato, disponibile nella pagina *unbundling* contabile del sito internet dell'Autorità, viene data notizia dell'apertura della raccolta e viene specificato a quali bilanci si deve fare riferimento. Nel comunicato viene data notizia della data esatta di apertura della raccolta; pertanto, i termini di presentazione dei CAS devono ritenersi in tutti i modi sospesi finché la raccolta ***non è stata aperta e per i giorni in cui eventualmente la raccolta viene sospesa a causa di motivi tecnici per i quali viene data apposita comunicazione.***

In continuità con quanto avvenuto per le precedenti edizioni della raccolta dati di *unbundling* contabile per il settore idrico, i gestori del SII possono far riferimento al comma 30.11 del TIUC (in luogo del comma 30.12) per cui se, con riferimento al generico esercizio n, si siano redatti più bilanci infrannuali (a causa, ad esempio, di operazioni straordinarie) il gestore potrà predisporre e ***inviare i CAS riferiti ad un solo bilancio*** tra quelli redatti, scelto a discrezione del gestore medesimo in quanto ritenuto più rappresentativo delle operazioni compiute in quel determinato esercizio, motivando la scelta all'interno della nota di commento ai CAS.

Prima dell'accesso al sistema di raccolta telematico, le imprese accedono ad una ***dichiarazione preliminare*** (comma 30.13 del TIUC) nella quale sono tenute a riportare una serie di informazioni relative agli obblighi di separazione contabile. A titolo di esempio, le date di apertura e chiusura dell'esercizio sociale cui il bilancio è riferito, i principi contabili utilizzati nella redazione del bilancio, ecc. Nella dichiarazione, inoltre, l'impresa iscritta nell'Anagrafica operatori dell'Autorità, sarà, soprattutto, tenuta ad indicare se rientra o meno nei casi di esenzione dall'invio dei CAS previsti. ***La compilazione della dichiarazione preliminare è, pertanto, obbligatoria, per tutte le imprese iscritte nell'Anagrafica operatori dell'Autorità e che svolgano almeno una delle attività di cui al comma 4.1 del TIUC.*** La mancata compilazione della dichiarazione preliminare costituisce una violazione degli obblighi di comunicazione previsti dal TIUC.

47 Riservatezza dei dati aziendali

Nell'articolo 2 del TIUC viene fatto riferimento al principio del rispetto della riservatezza dei dati aziendali; in tal senso, l'Autorità raccoglie e gestisce i dati di separazione contabile inviati dalle imprese nel rispetto di tale principio, data la sensibilità degli stessi, e ne assicura l'utilizzo esclusivamente per le proprie finalità regolatorie. In base al suddetto principio, l'Autorità non può autorizzare in alcun modo la diffusione dei dati di separazione contabile o la loro messa a disposizione senza il consenso dell'impresa che li ha inviati e non è ammissibile la richiesta di questi dati all'Autorità da parte di soggetti terzi, se non nei casi espressamente previsti dalla normativa. Tra queste casistiche rientra, ai sensi del comma 30.16 del TIUC, la messa a disposizione all'Istituto Nazionale di Statistica dei dati di separazione contabile in forma anonima, previa richiesta da parte dello stesso ai sensi della legge 31 dicembre 1996, n. 681. Infine, ai sensi del comma 30.17 del TIUC l'Autorità mette,

altresì, a disposizione dell'Ente di governo dell'Ambito o di altro soggetto competente, i CAS dei gestori del SII relativi all'ATO di competenza.

48 Procedura per le richieste di chiarimento

Nel presente capitolo viene illustrata la procedura da seguire nel caso di richiesta di informazioni e chiarimenti nella predisposizione ed invio dei CAS.

In primo luogo, si precisa che tutte le informazioni necessarie per la corretta iscrizione *nell'Anagrafica operatori dell'Autorità*, ai sensi del Testo Integrato Anagrafica Operatori (TIAO), dell'impresa e delle attività svolte da questa che, come detto in precedenza, sono rilevanti ai fini della corretta compilazione degli schemi contabili previsti dal sistema telematico di raccolta dei CAS, sono disponibili nell'apposita pagina del sito internet dell'Autorità:

<https://www.arera.it/area-operatori/anagrafica-operatori>

Nella pagina sono, altresì, riportati i riferimenti del servizio di *Contact center Infoanagrafica* cui le imprese possono rivolgersi per le necessarie richieste di supporto e assistenza, vale a dire:

per telefono al numero:



attivo dal lunedì al venerdì dalle 8.00 alle 20.00;

oppure a mezzo posta elettronica all'indirizzo:

infoanagrafica@arera.it

Per quanto riguarda, invece, le informazioni relative alla compilazione della *dichiarazione preliminare e all'uso del sistema telematico di raccolta dei CAS*, occorre fare riferimento alla documentazione disponibile nella pagina dedicata all'*unbundling* contabile del sito internet dell'Autorità:

<https://www.arera.it/area-operatori/separazione-contabile-e-riconciliazione>

Nella pagina è disponibile il *Manuale d'uso del sistema* che illustra tutti i passaggi da seguire per la compilazione della dichiarazione preliminare e per l'accesso e la navigazione all'interno del sistema telematico di raccolta dei CAS. Qualora vi sia necessità di chiarimenti o supporto ulteriori rispetto a quelli forniti con il suddetto manuale occorre rivolgersi sempre al *Contact center Infoanagrafica* di cui si è precedentemente detto.

Infine, per quanto riguarda eventuali **richieste di chiarimento relative alla normativa di separazione contabile** (TIUC), è necessario in primo luogo fare riferimento alla documentazione pubblicata nella pagina dedicata all'*unbundling* contabile del sito internet dell'Autorità di cui sopra, **tra cui in primis il presente Manuale**. Per richieste di chiarimento che non trovano risposta nel Manuale o in altra documentazione disponibile nella suddetta pagina internet, occorre seguire la procedura descritta nella stessa pagina presentando la richiesta di chiarimento agli uffici dell'Autorità **compilando l'apposito modulo informatico**.

Il modulo prevede **l'indicazione obbligatoria**, oltre che dei riferimenti dell'impresa richiedente il quesito, **di tutti i seguenti elementi**:

- l'indicazione del o dei settori di riferimento (elettrico, gas o idrico);
- l'articolo o articoli della normativa (TIUC o altra normativa) cui si fa riferimento nel quesito;
- il riferimento documentale **vale a dire il riferimento al paragrafo del Manuale** o ad altra documentazione relativa all'*unbundling* contabile, necessario ad inquadrare la problematica riportata nel quesito;
- la descrizione dell'oggetto della richiesta;
- la descrizione della soluzione interpretativa che si intende adottare.

Si precisa che le risposte ai quesiti di valenza generale saranno utilizzate, in forma anonima, per l'aggiornamento delle future versioni del Manuale.

Richieste di chiarimento o supporto che non seguono la procedura sopra descritta non potranno essere trattate.

49 Procedura per la rettifica dei CAS

Di seguito si riporta la procedura per la rettifica e il reinvio all'Autorità dei CAS già trasmessi in precedenza.

La rettifica dei CAS può essere richiesta tramite la procedura di sblocco descritta nel Manuale d'uso del sistema che si riporta di seguito per chiarezza e può riguardare CAS inviati in uno qualsiasi dei precedenti esercizi.

- 1) Occorre cliccare il tasto "Sblocco invio" disponibile nella pagina iniziale del sistema telematico di *unbundling* contabile;
- 2) Per la richiesta è necessario indicare una motivazione all'interno dello spazio predisposto;
- 3) Oltre alla richiesta di sblocco inoltrata attraverso il sistema è richiesta una dichiarazione a firma del legale rappresentante della Società, inviata all'Autorità all'indirizzo PEC protocollo@pec.arera.it all'attenzione delle direzioni competenti: Direzione Infrastrutture Energia (DINE) e Direzione Assetti e Governance Ambientale (DAGO), nella quale riportare **le motivazioni della rettifica** nonché degli errori effettuati in sede di redazione dei CAS, alla luce delle disposizioni del TIUC;

4) Sulla base delle informazioni fornite, gli Uffici procedono a fare **le dovute valutazioni sulla richiesta di rettifica** nonché sull'entità di eventuali violazioni delle disposizioni del TIUC e ad accordare o meno lo sblocco dell'invio definitivo;

5) Una volta ottenuto lo sblocco dell'invio definitivo l'impresa dovrà seguire le stesse procedure indicate nel paragrafo 21.2 del manuale d'uso del sistema per procedere ad un nuovo invio definitivo, allegando una nuova relazione di certificazione dei CAS che indichi, oltre a quanto già richiesto dal comma 22.1 del TIUC (Allegato A deliberazione 137/2016/R/com), **un giudizio sulle motivazioni** degli errori in sede di redazione della precedente versione inviata.

Con riferimento alle richieste di rettifica dei CAS, sono salvi i poteri di enforcement dell'Autorità in relazione a manifeste violazioni del TIUC.

Acquedotto – Potabilizzazione	• manutenzione meccanica elettrica e strumentale degli impianti • ispezioni e controlli • ricerca perdite Asset • Terreni e Fabbricati • Centrali di sollevamento • Stazioni di pompaggio • Costruzioni leggere • Condotte • Opere idrauliche fisse • Serbatoi (ad esempio: di carico, compenso, riserva e opere di accumulo e ripartizione, torri piezometriche, ecc) • Impianti di sollevamento e pompaggio (opere elettromeccaniche) • Attrezzature industriali e commerciali Principali voci conto economico Ricavi: contributi di allacciamento Costi diretti: costi energia elettrica relativi ai sollevamenti, costi esterni per: materiali, manutenzioni, servizi, prestazioni, locazioni e noleggi, ammortamenti, canoni concessione, rimborsi mutui proprietari di infrastrutture, altri corrispettivi ai proprietari per uso infrastrutture, altri costi di gestione. Ribaltamento prestazioni interne cedute dalle funzioni operative condivise per le attività sugli impianti di sollevamento, le condotte e i serbatoi, le operazioni di telecontrollo e gli interventi di ricerca perdite, le attività di verifica e controllo. Descrizione Il comparto comprende le operazioni inerenti la realizzazione, gestione e manutenzione delle infrastrutture necessarie per rendere l'acqua captata e/o addotta e/o distribuita idonea al consumo umano e per garantire un margine di sicurezza igienico-sanitaria all'acqua distribuita. Le principali attività operative svolte riguardano: • conduzione impianti • progettazione e realizzazione nuovi impianti • estensioni impianti • manutenzione meccanica elettrica e strumentale degli impianti • ispezioni e controlli • operazioni di disinfezione effettuate in rete di distribuzione con stazioni intermedie. Asset • Terreni e Fabbricati • Costruzioni leggere • Condotte • Opere idrauliche fisse • Serbatoi (ad. esempio: di contenimento materiale filtrante, di stoccaggio reagenti) • Impianti di trattamento • Attrezzature industriali e commerciali
---	--

Acquedotto – Distribuzione	Principali voci conto economico Costi diretti: costi energia elettrica relativi ai sollevamenti; costi per le attività di trattamento delle acque e di trattamento e smaltimento dei fanghi; costi esterni per: materiali, manutenzioni, servizi, prestazioni, locazioni e noleggi, ammortamenti, canoni concessione, rimborsi mutui proprietari di infrastrutture, altri corrispettivi ai proprietari per uso infrastrutture, altri costi di gestione. Ribaltamento prestazioni interne cedute dalle funzioni operative condivise per le attività sugli impianti di trattamento, le condotte e i serbatoi, e per le attività di verifica e controllo, gli interventi di manutenzione e attività di telecontrollo. Descrizione Il comparto comprende la realizzazione, gestione e manutenzione delle infrastrutture necessarie a rendere disponibile l'acqua captata e/o addotta destinata al consumo umano. Comprende la realizzazione e la gestione delle infrastrutture dedicate alla fornitura di acqua agli utenti finali, inclusa la vendita forfettaria di acqua, la distribuzione e vendita di acqua non potabile ad uso industriale, agricolo o igienico-sanitario, qualora effettuata mediante l'utilizzo ancorché parziale delle medesime infrastrutture utilizzate per la distribuzione di acqua potabile nel rispetto delle normative sanitarie vigenti. Comprende inoltre tutte le attività di fornitura e gestione delle utenze dell'acquedotto. Le principali attività operative svolte riguardano: • conduzione impianti • progettazione e realizzazione nuovi impianti • estensioni impianti • manutenzione meccanica elettrica e strumentale degli impianti • ispezioni e controlli • ricerca perdite • svolgimento prestazioni e servizi relativi alla gestione utenze idriche Asset • Software • Terreni e Fabbricati • Centrali di sollevamento • Stazioni di pompaggio • Costruzioni leggere • Condotte • Opere idrauliche fisse • Serbatoi (ad esempio: di carico, compenso, riserva e opere di accumulo e ripartizione) • Impianti di sollevamento e pompaggio (opere elettromeccaniche) • Attrezzature industriali e commerciali Si precisa che i punti di consegna dell'acqua dalla rete di adduzione a quella di distribuzione sono posti immediatamente a monte dei serbatoi di testata o, per le reti di distribuzione con serbatoi di estremità, a monte delle torri piezometriche. Principali voci conto economico
--	--

Acquedotto – Misura	• Contributi di allacciamento; ricavi per svolgimento prestazioni e servizi relativi alla gestione utenze (es. preparazione di preventivi, attivazione fornitura, disattivazione per morosità, riattivazione, voltura con appuntamento, subentri, letture una tantum, ecc.) • Costi: prestazioni interne e costo lavoro connesso alla esecuzione delle suddette operazioni Costi diretti: costi energia elettrica relativi ai sollevamenti, costi esterni per: materiali, manutenzioni, servizi, prestazioni, locazioni e noleggi, ammortamenti, canoni concessione, rimborsi mutui proprietari di infrastrutture, altri corrispettivi ai proprietari per uso infrastrutture, altri costi di gestione. Ribaltamento prestazioni interne cedute dalle funzioni operative condivise per le operazioni di gestione delle utenze del SII, le attività di manutenzione, verifica e controllo degli impianti e le attività di ricerca perdite e telecontrollo. Descrizione Le attività svolte riguardano prevalentemente: • la raccolta, l'elaborazione, la messa a disposizione e l'archiviazione per 5 anni dei dati di misura volumetrici validati (misura d'utenza e misura di processo); • interventi in loco sui misuratori, quali installazione e messa in servizio, manutenzione, verifica, adeguamento, rimozione e telegestione. In merito ai comparti distribuzione e misura acquedotto si ribadisce che tutte le attività riferite al misuratore (installazione, messa in servizio, manutenzione, adeguamento, rimozione e eventuale telegestione) sono ricomprese nel comparto misura dell'acquedotto, mentre le attività di fornitura e gestione delle utenze dell'acquedotto sono incluse nel comparto distribuzione (v. Articolo 6, comma 18, lettere d) ed e) del TIUC). Asset • Terreni e fabbricati • Costruzioni leggere • Misuratori di utenza • Altri misuratori • Laboratori di verifica o collaudo dei misuratori (attrezzature) Principali voci conto economico Costi diretti: costi esterni per: materiali, manutenzioni, servizi, prestazioni, locazioni e noleggi, ammortamenti, altri costi di gestione. Il comparto misura riceve inoltre il ribaltamento prestazioni interne tra attività cedute dalla funzione operativa condivisa di misura tra attività di settori diversi o tra attività diverse del settore idrico. Descrizione
Acquedotto – valori multicomparto	

Fognatura – Fognatura nera e mista	Il comparto è dedicato alla registrazione dei ricavi non direttamente attribuibili ad un singolo comparto. Principali voci conto economico Ricavi da articolazione tariffaria; corrispettivi applicati agli utenti idrici; altre vendite e prestazioni Descrizione Il comparto comprende la realizzazione, gestione e manutenzione delle infrastrutture per l'allontanamento delle acque reflue urbane, costituite dalle acque reflue domestiche o assimilate, industriali, nonché dalle acque meteoriche di dilavamento (incluse le acque di prima pioggia). Le principali attività operative svolte riguardano: • conduzione impianti • progettazione e realizzazione nuovi impianti • estensioni impianti • manutenzione meccanica elettrica e strumentale degli impianti • ispezioni e controlli • ricerca perdite Asset • Terreni e Fabbricati • Centrali di sollevamento • Stazioni di pompaggio • Vasche di prima pioggia • Manufatti di sfioro • Emissari • Derivatori • Costruzioni leggere • Condotte (reti di raccolta, collettori primari e secondari) • Opere idrauliche fisse • Impianti di sollevamento (opere elettromeccaniche) • Attrezzature industriali e commerciali Principali voci conto economico Costi diretti: costi energia elettrica relativi ai sollevamenti; costi esterni per: materiali, manutenzioni, servizi, prestazioni, locazioni e noleggi, ammortamenti, canoni concessione, rimborsi mutui proprietari di infrastrutture, altri corrispettivi ai proprietari per uso infrastrutture, altri costi di gestione. Il comparto riceve inoltre il ribaltamento prestazioni interne cedute dalle funzioni operative condivise per le attività di manutenzione, verifica e controllo, le attività di ricerca perdite e telecontrollo.
Fognatura – Fognatura bianca	Descrizione Il comparto comprende la realizzazione, gestione e manutenzione delle infrastrutture dedicate ad uso esclusivo della raccolta e dell'allontanamento delle acque meteoriche di dilavamento diverse dalle eventuali acque di prima pioggia. Le principali attività operative svolte riguardano: • conduzione impianti • progettazione e realizzazione nuovi impianti

Fognatura - Misura	• estensioni impianti • manutenzione meccanica elettrica e strumentale degli impianti • ispezioni e controlli • pulizia e manutenzione caditoie stradali Asset • Terreni e Fabbricati • Centrali di sollevamento • Stazioni di pompaggio • Manufatti di sfioro • Emissari • Derivatori • Costruzioni leggere • Condotte (reti di raccolta, collettori primari e secondari, caditoie stradali) • Opere idrauliche fisse • Impianti di sollevamento (opere elettromeccaniche) • Attrezzature industriali e commerciali Principali voci conto economico Ricavi da manutenzione caditoie e griglie; ricavi da gestione fognatura bianca. Costi diretti: costi energia elettrica relativi ai sollevamenti; costi esterni per: materiali, manutenzioni, servizi, prestazioni, locazioni e noleggi, ammortamenti, canoni concessione, rimborsi mutui proprietari di infrastrutture, altri corrispettivi ai proprietari per uso infrastrutture, altri costi di gestione. Il comparto riceve inoltre il ribaltamento prestazioni interne cedute dalle funzioni operative condivise per le attività di manutenzione e servizi tecnici, telecontrollo. Descrizione Le attività svolte riguardano prevalentemente: • la raccolta, l'elaborazione, la messa a disposizione e l'archiviazione per 5 anni dei dati di misura volumetrici validati (misura d'utenza e misura di processo); • interventi in loco sui misuratori, quali installazione e messa in servizio, manutenzione, verifica, adeguamento, rimozione e telegestione. Asset • Terreni e fabbricati • Costruzioni leggere • Misuratori di utenza • Altri misuratori • Laboratori di verifica o collaudo dei misuratori (attrezzature) Principali voci conto economico Costi diretti: costi esterni per: materiali, manutenzioni, servizi, prestazioni, locazioni e noleggi, ammortamenti, altri costi di gestione. Il comparto misura riceve inoltre il ribaltamento prestazioni interne tra attività cedute dalla funzione operativa condivisa di misura tra attività di settori diversi o tra attività diverse del settore idrico.
----------------------------------	---

Fognatura – valori multicomparto	Descrizione Il comparto è dedicato alla registrazione dei ricavi non direttamente attribuibili ad un singolo comparto. Principali voci conto economico Ricavi da articolazione tariffaria; corrispettivi applicati agli utenti idrici; altre vendite e prestazioni
Depurazione – Comparto unico	Descrizione Il comparto comprende la realizzazione, gestione e manutenzione degli impianti di trattamento delle acque reflue urbane convogliate dalle reti di fognatura, al fine di rendere le acque trattate compatibili con il ricettore finale. Comprende le attività per il trattamento dei fanghi. Le principali attività operative svolte riguardano: • conduzione impianti • progettazione e realizzazione nuovi impianti • estensioni impianti • manutenzione meccanica elettrica e strumentale degli impianti • ispezioni e controlli In merito alle attività di fognatura nera/mista e di depurazione, si introduce la convenzione che, laddove il servizio di fognatura e depurazione sia svolto dal medesimo soggetto e l'impianto di depurazione sia sprovvisto di sollevamento in ingresso, l'ultimo sollevamento della rete fognaria prima del depuratore venga collocato nel comparto depurazione, in considerazione del fatto che esso risulta a servizio della depurazione. Asset • Terreni e Fabbricati • Costruzioni leggere • Condotte • Opere idrauliche fisse • Serbatoi • Impianti di sollevamento e pompaggio (opere elettromeccaniche) • Vasche, canali di collegamento tra vasche Principali voci conto economico Costi diretti: costi energia elettrica; altri costi per le attività di trattamento delle acque reflue e per il trattamento e smaltimento dei fanghi; costi esterni per: materiali, manutenzioni, servizi, prestazioni, locazioni e noleggi, ammortamenti, canoni concessione, rimborsi mutui proprietari di infrastrutture, altri corrispettivi ai proprietari per uso infrastrutture, altri costi di gestione. Ribaltamento prestazioni interne cedute dalle funzioni operative condivise per le attività sugli impianti di trattamento, le condotte e i serbatoi, e in generale le attività di manutenzione e servizi tecnici e telecontrollo.
Altre attività idriche – Attività idriche diverse da quelle rientranti nel SII	Descrizione

	Il comparto comprende in via residuale tutte le attività idriche diverse da quelle di acquedotto, fognatura e depurazione, ossia tutte le attività idriche non rientranti nel SII. Le principali attività svolte riguardano: • vendita, con infrastrutture dedicate, di acqua ad uso industriale, agricolo o igienico-sanitario • trasporto e vendita di acqua con autobotte o altri mezzi su gomma per situazioni non emergenziali • installazione e gestione di casa dell'acqua • installazione e gestione bocche antincendio • riuso delle acque depurate (si precisa che, come disposto con deliberazione 23 dicembre 2025, 582/2025/R/idr, a partire dal 2026 il riuso delle acque reflue sarà classificato tra le attività del SII; pertanto, l'esercizio 2025, ovvero il primo esercizio che si apre dopo il 31 dicembre 2024, rappresenta l'ultimo in cui le relative poste devono essere attribuite alle "Altre Attività Idriche") • gestione di fognature industriali con infrastrutture dedicate • spurgo pozzi neri • trasporto e pre-trattamento di percolati da discarica • esecuzione di lavori conto terzi per la realizzazione di infrastrutture del SII • realizzazione e/o manutenzione degli impianti a valle dei misuratori • pulizia fontane • lettura dei contatori divisionali all'interno dei condomini • istruttoria, collaudo, rilascio parere tecnico per opere di urbanizzazione e allacciamento realizzate da terzi Si precisa che rientrano in queste voci anche le attività tipiche del SII qualora effettuate per conto di altri gestori o soggetti terzi quali ad esempio i proventi per analisi effettuate dal laboratorio interno per potabilità dell'acqua e/o fognatura per conto di privati e/o altri esercenti SII. Si precisa, infine, che vi rientrano anche le "Altre attività idriche relative ad obiettivi di sostenibilità energetica ed ambientale", come definite all'art.1 del metodo tariffario idrico MTI-4, qualora i relativi impianti siano esplicitamente inseriti nella programmazione redatta dal pertinente Ente di governo d'ambito. Asset • Terreni e fabbricati • Costruzioni leggere • Condotte • Opere idrauliche fisse • Serbatoi • Attrezzature industriali e commerciali • Laboratori Principali voci conto economico Ricavi per vendita di acqua con autobotte o altri mezzi su gomma per situazioni non emergenziali, ricavi da installazione caditoie e griglie, spurgo pozzi neri, riuso delle acque di depurazione, analisi di laboratorio conto terzi. Costi diretti: manutenzioni, costo del lavoro e altri costi di gestione.
--	--

Altre attività idriche – Riscossione	Descrizione Il comparto comprende l'insieme delle operazioni e delle attività di gestione delle utenze di terzi effettuate dal gestore del servizio di acquedotto ai sensi dell'articolo 156 del d.lgs.152/06. Asset • Software • Terreni e fabbricati • Impianti e macchinario • Attrezzature industriali e commerciali Principali voci conto economico Ricavi da articolazione tariffaria riscossi per conto di gestori terzi (partita di giro) Costi diretti: manutenzioni, costo lavoro e altri costi di gestione.
---	---

Tabella 9 – Attività diverse svolte da operatori del settore idrico

Esempio 1 Attività diverse	Comprendono: • uso di cavidotti idrici per l'alloggiamento di infrastrutture di trasmissione dati • noleggio delle infrastrutture per attività di cablaggio o installazione antenne di ricetrasmissione • realizzazione di lavori e/o servizi conto terzi non attinenti ai servizi idrici • trattamento e valorizzazione energetica del biogas generato dal processo di digestione anaerobica dei fanghi biologici
---	--

Appendice H - Perimetrazione dei Servizi comuni e Funzioni Operative condivise

La tabella seguente riporta esempi di contenuti delle FOC previste dal TIUC.

Tabella 10 – Funzioni operative condivise

Funzione operativa condivisa commerciale, di vendita e gestione clientela del settore gas Funzione operativa condivisa commerciale, di vendita e gestione clientela del settore elettrico Funzione operativa condivisa commerciale, di vendita e gestione clientela comune al settore elettrico e gas	Descrizione Alla FOC commerciale sono state attribuite tutte le poste economico-patrimoniali connesse alle unità aziendali di sviluppo del business, di programmazione delle infrastrutture e commerciali (contratti business, allacciamenti, gestione processo di fatturazione, ecc.). Asset • Software • Macchine d'ufficio elettriche ed elettroniche Principali voci conto economico Costi: servizio fatturazione, ammortamento software di fatturazione, stipula contratti.
La funzione operativa condivisa di cartografia elettronica (esempio riferito al settore elettrico)	Descrizione Accoglie i costi non attribuiti a WBS specifiche, come da modello di controllo, delle unità aziendali che gestiscono lo sviluppo e l'aggiornamento della banca dati delle reti di adduzione, distribuzione, fognatura.
La funzione operativa condivisa di gestione utenze idriche (esempio riferito al settore idrico)	Descrizione Alla FOC di gestione utenze idriche sono attribuite tutte le poste economico-patrimoniali connesse alle unità aziendali dedicate allo svolgimento di prestazioni e servizi relativi alla gestione delle utenze del SII. L'attività di gestione delle utenze idriche comprende le operazioni di attivazione, disattivazione e riattivazione della fornitura, la trasformazione d'uso, le voltture, i subentri, la preparazione di preventivi, le letture una tantum, la gestione della fornitura inclusa la fatturazione, la gestione dei reclami e della morosità (quali l'invio di solleciti e comunicazioni, la sospensione e riattivazione della fornitura) e l'attività di riscossione di cui all'articolo 156 del d.lgs. 152/06. Asset • Software • Macchine d'ufficio elettriche ed elettroniche • Fabbricati Principali voci conto economico Costi: servizio fatturazione, ammortamento software di fatturazione, stipula contratti.
La funzione operativa condivisa di verifica e controllo (esempio riferito al settore idrico)	Descrizione Alla FOC di verifica e controllo del settore idrico sono attribuite tutte le poste economico-patrimoniali connesse alle

La funzione operativa condivisa di telecontrollo e ricerca perdite (esempio riferito al settore idrico)	unità aziendali dedicate allo svolgimento dei controlli di verifica sulla qualità delle acque destinate al consumo umano e sulle acque di depurazione. L'attività di verifica e controllo comprende le operazioni di sopralluogo, ispezione, campionamento, analisi ed elaborazione dei risultati. I controlli riguardano sia l'acqua fornita dagli acquedotti sia l'acqua delle fonti superficiali e delle falde sotterranee utilizzate a scopo potabile. Le operazioni di controllo mirano a fornire informazioni sulla qualità organolettica e microbiologica delle acque fornite per il consumo umano, nonché informazioni sull'efficacia degli eventuali trattamenti di potabilizzazione per accertare se i valori di parametro chimico-fisici e microbiologici da rilevare rispettino i limiti fissati dalla normativa. Sono inoltre comprese le operazioni destinate a valutare l'efficacia dei trattamenti depurativi, nonché l'efficienza di rimozione dei principali inquinanti, al fine di rendere le acque trattate compatibili con il ricettore finale. Asset • Laboratori (attrezzature) • Strumenti di laboratorio • Altre attrezzature industriali e commerciali Principali voci conto economico Costi: dei materiali, manutenzioni, servizi, prestazioni, altri costi di gestione. Descrizione La FOC tecnica di telecontrollo rappresenta la funzione aziendale svolta attraverso una struttura dedicata che, nell'ambito della società, presta servizi di natura tecnico/operativa in maniera condivisa alle attività sottostanti. Si identifica con la direzione tecnica e i centri operativi territoriali a cui sono attribuiti il personale direzionale, tecnico e operaio che svolge prestazioni multiattività. L'attività di telecontrollo è tesa a sviluppare e razionalizzare la gestione degli impianti, al fine di incrementare la flessibilità e la praticità nella gestione dell'intera rete e ridurre i costi connessi agli interventi di manutenzione e riparazione. Tramite l'attività di telecontrollo è inoltre possibile acquisire dati di tipo statistico al fine di identificare ulteriori ottimizzazioni, effettuare analisi quantitative e continue in tempo reale, ottenere informazioni circa eventuali parametri di gestione. Possono essere attribuiti alla FOC di telecontrollo i costi afferenti all'uso dei sistemi centralizzati di software e hardware e i costi relativi alle operazioni di gestione e manutenzione dei sensori di misura installati in campo (ad esclusione dei gruppi statici di misura dei volumi). Per quanto concerne più propriamente l'attività di ricerca perdite, sono da attribuirsi alla FOC tecnica le poste eco-
---	---

La funzione operativa condivisa di manutenzione e servizi tecnici	nomico-patrimoniali connesse allo svolgimento sia di operazioni di monitoraggio e prevenzione sia di operazioni che intervengono ex post, per identificare e ridurre le dispersioni già verificatesi. Descrizione La FOC manutenzione e servizi tecnici coincide con una funzione aziendale che può essere svolta sia attraverso una struttura centrale dedicata, sia attraverso centri operativi territoriali e comprende le attività di manutenzione, pianificazione, esecuzione, progettazione e direzione dei lavori eseguite da personale direzionale, tecnico e operaio che svolge prestazioni multiattività. In particolare, tale struttura garantisce la predisposizione dei piani di manutenzione programmata sugli impianti, coordinando le attività di aree di manutenzione territoriale e definendo le relative specifiche. Alla FOC si attribuiscono e le poste economico-patrimoniali connesse alle unità aziendali operanti sul territorio ed alle unità di realizzazione investimenti, le cui prestazioni sono successivamente destinate, mediante rilevazioni gestionali basate su misure fisiche del fattore produttivo (ore interne, numero o costo degli interventi), sugli ordini di manutenzione e/o sulle commesse di investimento di ciascun comparto delle attività beneficiarie. La FOC accoglie altresì i costi non attribuiti a WBS specifiche, delle attività connesse al servizio di pronto intervento quali il coordinamento ed attiva delle squadre operative preposte e i conseguenti interventi di manutenzione.
La funzione operativa condivisa di misura tra attività di settori diversi o tra attività diverse del settore idrico	Descrizione Alla FOC di misura tra attività diverse del settore idrico sono attribuite tutte le poste economico-patrimoniali connesse alle unità aziendali dedicate allo svolgimento delle attività di misura (misura d'utenza e misura di processo). Le attività afferenti alla FOC di misura comprendono interventi in loco sui misuratori, quali l'installazione e messa in servizio, la manutenzione, la verifica, la rimozione, la telegestione da remoto.

Tabella 2 – Servizi comuni

Approvvigionamenti e acquisti	Accoglie i costi delle unità aziendali la cui finalità principale è di monitorare e gestire il piano di fabbisogno della Società, di verificare che le funzioni tecniche svolgano le attività necessarie al processo di approvvigionamento. Accoglie i costi relativi alla gestione delle procedure di acquisto di beni e servizi e alle procedure di appalto lavori comprensive dell'espletamento gare, agli adempimenti amministrativi relativi ai contratti stipulati, all'istituzione di sistemi di qualificazione europei e delle imprese e gestione, alla gestione delle negoziazioni con fornitore.
Trasporti e autoparco	Accoglie i costi dell'unità aziendale preposta a: la riparazione e manutenzione del parco auto aziendale e dei

Logistica e magazzini Servizi immobiliari e <i>facililty management</i> Servizi informatici Servizi amministrativi e finanziari Organi legali e societari, alta direzione e staff centrali	mezzi di trasporto di varia natura e la gestione dell'immobile adibito ad autoparco compresi i servizi agli edifici. Il servizio comune accoglie anche il costo del combustibile per autotrazione e le quote di ammortamento dei veicoli di proprietà. Il servizio accoglie principalmente i costi per la gestione logistica compreso edificio e servizi annessi e amministrativa del magazzino. Il servizio accoglie i costi dell'unità aziendale preposta alla gestione del patrimonio immobiliare quali i servizi agli edifici (pulizia, la gestione dei rifiuti) e la manutenzione ordinaria degli impianti (impianti di climatizzazione, elettrici, idraulici, degli uffici ecc.). Accoglie, inoltre, i costi di locazione e manutenzione sostenuti verso terzi, per le sedi destinate ad uso ufficio. Tale servizio comune accoglie anche i costi dell'unità organizzativa responsabile della gestione del patrimonio immobiliare e gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali ed immateriali relativi alle sedi destinate ad uso ufficio. Accoglie i costi dell'unità aziendale preposta a: <i>application maintenance</i>, gestione esercizio, <i>service desk & support</i>, desktop management, gestione rete dati ed eventuale supporto alla realizzazione di progetti relativi di uso comune come ad esempio posta elettronica, SAP (tutti i moduli), internet ed include il costo delle relative licenze. Tale servizio accoglie anche gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali ed immateriali relativi. Accolgono il costo delle unità organizzative della Società che si occupano di amministrazione e che forniscono attività amministrative quali la consulenza fiscale, gli adempimenti fiscali obbligatori, la predisposizione del bilancio civilistico, della Nota integrativa, la tenuta della contabilità generale, la fatturazione attiva e passiva, la pianificazione degli investimenti, le attività di budget e controllo, la predisposizione e gestione delle garanzie bancarie, il servizio di tesoreria accentrata e la gestione ed esercizio del modello contabile regolatorio comprensivo della redazione dei CAS e nota di commento. Accoglie il costo di alcune unità organizzative che dipendono dal Presidente come la segreteria e l'unità legale, oltre alle direzioni e staff che si occupano di presidiare l'attività aziendale. In particolare l'unità legale fornisce il supporto nella predisposizione degli atti e dei contratti connessi alle attività della Società, inoltre, assicura, nell'ambito della Società, uniformità di indirizzo nell'implementazione delle normative, cura gli affari legali e gestisce i contenziosi riguardanti la Società, fornisce assistenza al vertice aziendale nelle attività connesse alle operazioni societarie, garantisce il supporto necessario alle attività degli organi sociali e assicura la corretta formalizzazione degli atti societari. Tutto ciò avviene sia per il tramite di professionisti esterni che attraverso le strutture legali della capogruppo, in forza del contratto di servizio sottoscritto tra le
--	---

Servizi del personale e delle risorse umane	parti, il cui costo per la quota di pertinenza è qui attribuito. Nel contratto di servizio con la capogruppo figura anche il riaddebito dell'assicurazione per la responsabilità civile degli amministratori, le attività di audit, il supporto all'organo di vigilanza, l'elaborazione di pareri/analisi, ricerche e studi sulla regolazione di settore e gestione rapporti contributivi associativi e gestione rapporti con l'ARERA per temi regolatori. Il servizio accoglie il costo dell'unità organizzativa preposta ad assicurare le attività di gestione del personale, di presidio del processo di selezione, sviluppo e promozione del personale, di coordinamento della pianificazione e gestione della formazione specialistica e di partecipazione alla definizione dei modelli organizzativi e del dimensionamento delle strutture. In merito alle attività di amministrazione del personale esse riguardano: l'elaborazione cedolini, le dichiarazioni e versamenti ad enti previdenziali ed assistenziali, il calcolo della liquidazione TFR e gli adempimenti connessi alla cessazione del rapporto di lavoro, gli adempimenti connessi all'assunzione e assimilati e i servizi gestionali al dipendente. Esse inoltre riguardano l'analisi delle prestazioni (gestione delle presenze in senso ampio), le attività di organizzazione del personale, la pianificazione del fattore lavoro, l'attività di sorveglianza sanitaria nonché le relazioni industriali, e l'attuazione di programmi riguardanti la formazione e lo sviluppo del personale dipendente.
---	---

Appendice I – Istruzioni operative e chiarimenti per la compilazione dei CAS per i gestori del SII

Facendo seguito alle richieste di chiarimenti degli operatori, nella presente appendice vengono fornite informazioni di maggior dettaglio sul contenuto di alcune poste contabili presenti nei prospetti di conto economico e di stato patrimoniale, nonché alcune spiegazioni in relazione alle grandezze monetarie e fisico-tecniche. A tali prospetti, che riflettono la struttura di stato patrimoniale e conto economico prevista dal Codice civile come modificato dal d.lgs. 139/2015, si dovranno adeguare anche le imprese IAS Adopters, riconciliando quindi i relativi valori. Le informazioni riportate di seguito devono essere prese a riferimento sia per la compilazione del Macroaggregato che per la sua separazione nelle singole attività/ATO e comparti/ATO del settore idrico.

Ulteriori informazioni per la corretta predisposizione dei CAS sono inoltre reperibili nella precedente Appendice F del presente Manuale.

Il contenuto della presente appendice potrà essere aggiornato con i chiarimenti forniti dagli Uffici dell'Autorità ai quesiti che perverranno dagli operatori.

1) PROSPETTI DI STATO PATRIMONIALE

Gli investimenti sui beni di terzi inclusi nella RAB del gestore

Nel prospetto di stato patrimoniale del Macroaggregato e delle attività/ATO del SII, le miglione su beni di terzi in concessione o più in generale investimenti realizzati dai gestori del SII e attualmente inclusi nella RAB del gestore medesimo ai sensi del MTI-4, classificati nel bilancio dell'impresa in una delle seguenti categorie:

B) I 4) Concessioni, licenze, marchi e diritti simili;

B) I 7) Altre;

B) II 4) Altri beni;

dovranno essere riclassificati per natura nel prospetto di stato patrimoniale del Macroaggregato (e suddivisi poi nei prospetti delle singole attività/ATO del SII) tra le immobilizzazioni materiali⁷⁵ e riconciliati con lo stato patrimoniale civilistico (SP di quadratura) **utilizzando le apposite voci contenute nel prospetto Elisioni**. In tale prospetto gli importi riclassificati devono essere riportati con valore negativo nelle voci delle immobilizzazioni materiali utilizzate nello stato patrimoniale del Macroaggregato per le riclassifiche, e con valore positivo nelle seguenti voci di dettaglio, in modo da permettere la quadratura con il bilancio (SP di quadratura):

⁷⁵ Si precisa che tale tipologia di riclassifica deve essere effettuata solo per gli investimenti realizzati su beni di terzi in concessione; pertanto, una licenza di software dedicato alle attività idriche che viene classificata nel bilancio civilistico per natura nella voce "B) I 4) Concessioni, licenze, marchi e diritti simili", non deve essere oggetto di riclassifica.

- “di cui miglione su beni di terzi del SII in concessione” in corrispondenza della macrovoce B) I 4) o della macrovoce B) I 7);
- “di cui Altri beni gratuitamente devolvibili inclusi nella RAB del SII” in corrispondenza della macrovoce B II 4).

Una volta operata la riclassifica tramite il prospetto Elisioni, si dovrà quindi procedere alla movimentazione delle immobilizzazioni utilizzando i relativi prospetti presenti nel sistema.

Si precisa che a differenza di quanto richiesto per i settori elettrico e gas, qualora un'impresa iscriva nel proprio bilancio i beni di terzi in concessione, per il settore idrico è richiesta la riclassifica per natura esclusivamente dei beni e degli investimenti inclusi nella RAB del gestore, e non anche del diritto all'utilizzo delle infrastrutture in concessione (canone concessorio).

Contributi FoNI

La componente di ricavo derivante dal FoNI, finalizzata all'incentivazione dei nuovi investimenti, è assimilata contabilmente ad un contributo pubblico in conto impianti e come tale deve essere rilevata nei CAS dal gestore applicando l'OIC 16, indipendentemente dalle modalità di rilevazione adottate per il bilancio civilistico.

A partire dalla campagna 2017 sono state pertanto rese disponibili le seguenti voci di dettaglio:

- “risconti operativi – di cui risconti FoNI”, inserita nei prospetti di Stato Patrimoniale del Macroaggregato e delle attività/ATO del SII;
- “Contributi FoNI”, aggiunta nei prospetti di Conto Economico del Macroaggregato e delle attività/ATO del SII, come dettaglio degli “Altri ricavi e proventi” per permettere di enucleare le quote di FoNI rilasciate a Conto Economico nell'esercizio;
- “rettifica per FoNI (solo per Gestori del SII)”, aggiunta nel prospetto delle Elisioni di Conto Economico e destinata ai soli gestori che contabilizzano il FoNI nel bilancio di esercizio come ricavo, i quali devono apportare delle rettifiche al fine di ricostruire gli effetti contabili previsti dall'OIC16; tramite tale voce è possibile rettificare la variazione di utile connessa alla riclassifica richiesta e permettere la quadratura dei prospetti. Si chiarisce inoltre che poiché il controllo di congruenza sul prospetto delle Elisioni di Stato Patrimoniale non ammette valori differenti da zero, si segnala che la rettifica delle imposte può essere rilevata in diminuzione della voce afferente ai debiti tributari nel passivo (anziché rilevare un distinto credito tributario nell'attivo).

Come specificato al precedente paragrafo 45.6, inoltre, occorre fornire nella nota di commento ai CAS una descrizione dettagliata della modalità di contabilizzazione del FoNI nel bilancio di esercizio e della rappresentazione dei relativi valori e movimenti all'interno dei CAS.

In relazione alla rilevazione del FoNI nei CAS appena descritta, si ricorda infine che, come chiarito con il comunicato del 17 aprile 2019, con parere trasmesso all'Autorità in data 8 aprile 2019 l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) ha sottolineato che “fermo restando che l'assenza di un principio contabile non consente di esprimersi a favore di uno specifico trattamento contabile tra quelli adottati nella prassi e tenuto in conto che [il comunicato dell'Autorità del 26 ottobre 2018] precisa che la metodologia indicata è obbligatoria nei CAS e non nella redazione del bilancio d'esercizio, questo

Organismo ritiene opportuno che gli operatori, a partire dal bilancio chiuso al 31 dicembre 2018, indipendentemente dalla politica contabile utilizzata, adottino politiche di disponibilità delle riserve, per la parte alimentata dalla componente FoNI, coerenti con le tecniche regolatorie stabilite nella richiamata comunicazione dell'ottobre 2018".

Altre attività idriche relative ad obiettivi di sostenibilità energetica ed ambientale

Si riporta di seguito un esempio operativo riguardante le modalità di rendicontazione delle poste patrimoniali ed economiche afferenti le "Altre attività idriche relative ad obiettivi di sostenibilità energetica ed ambientale" di cui all'art.1 del metodo tariffario idrico MTI-4 (Allegato A alla deliberazione ARERA n. 639/2023/R/idr).

La società Delta svolge, oltre alle attività del Servizio Idrico Integrato, anche attività di produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili destinata principalmente all'autoconsumo, che non supera le soglie dimensionali previste dal comma 31.1 del TIUC. Tale attività andrebbe rendicontata tra le "Attività diverse" ma rientra tra le "Altre attività idriche", comparto "Attività idriche diverse da quelle rientranti nel SII", poiché i relativi impianti (fotovoltaico, idroelettrico, cogenerazione) sono stati esplicitamente inclusi dal competente Ente di governo dell'Ambito nel programma degli interventi del SII, a titolo di "Altre attività idriche relative ad obiettivi di sostenibilità energetica ed ambientale" ai sensi dell'art.1 del MTI-4.

Ai fini tariffari tali impianti saranno pertanto inclusi nel capitale investito valorizzato ai fini tariffari nella categoria delle "Altre attività idriche" e gli eventuali ricavi derivanti dalla vendita dell'eccedenza di energia rispetto all'autoconsumo concorreranno al meccanismo incentivante delle "Altre attività idriche" di cui all'art. 28, comma 1, del MTI-4.

Ai fini unbundling, ciò comporta in ambito patrimoniale la rendicontazione dei cespiti tra le "Altre attività idriche", e in ambito economico, oltre all'esplicitazione dei ricavi generati dall'eventuale eccedenza immessa in rete, anche la valorizzazione della transazione interna di vendita dell'energia dalla medesima attività verso le specifiche attività del SII che ne beneficiano.

2) PROSPETTI DI CONTO ECONOMICO

Costi specifici per ATO e comuni a più attività

Con riferimento ad alcuni costi che risultano direttamente attribuibili ad un singolo ATO ma comuni a più attività (quali ad esempio le penali per la qualità del servizio e gli oneri tributari locali) si precisa che è possibile procedere con l'attribuzione diretta degli stessi dapprima al Macroaggregato del SII – nella sezione *unbundling* classico – e poi alle attività dell'ATO specifico – nella sezione Add-On - con i criteri di cui al comma 12.7 del TIUC. Ad esempio, un gestore cui venga applicata, in relazione ad uno specifico ATO, una penale per il mancato rispetto degli standard di fatturazione, può allocare direttamente tale costo alle attività sulla base dei ricavi delle vendite e delle prestazioni.

Trattamento contabile dei Ricavi e del VRG

Dal tavolo tecnico è emerso che alcuni gestori del SII, in seguito al parere rilasciato dalla Agenzia delle entrate, iscrivono a bilancio i ricavi sulla base del VRG approvato dall'Ente di governo dell'Ambito competente, altri contabilizzano i ricavi fatturati agli utenti.

Tenendo conto delle differenti metodologie contabili adottate, il prospetto di conto economico previsto dal sistema di raccolta *unbundling* prevede apposite righe per:

- l'inserimento dei ricavi di competenza dell'esercizio effettivamente fatturati agli utenti, distinti per tipologia d'uso, differenziate a partire dall'esercizio 2018 in conformità al TICS;
- l'inserimento di eventuali poste rettificative dei ricavi di competenza di esercizi precedenti; tali righe non devono essere compilate da parte dei gestori che contabilizzano il VRG. Vanno inseriti in tali righe anche i conguagli relativi agli anni precedenti fatturati agli utenti; qualora il gestore abbia inserito tali poste nella voce sopravvenienze dovrà riclassificarla all'interno della voce ricavi;
- consentire al gestore che contabilizza il VRG a bilancio di iscrivere per competenza la differenza tra i ricavi fatturati all'utenza rispetto al VRG approvato nella voce Ricavi "altri (stanziamenti da VRG)". Vanno inclusi in tale voce anche eventuali conguagli del VRG stimati. Nella voce "delta VRG" indicata tra le grandezze monetarie il gestore dovrà indicare il dettaglio dei conguagli riportati nella voce altri stanziamenti da VRG nel CE. Le due voci devono essere uguali.

Eventuali ricavi relativi al Servizio Idrico Integrato non imputabili ad una specifica attività come, per esempio, le penalità per ritardato pagamento bollette, riscossione di crediti precedentemente stralciati, dovranno essere attribuiti alle diverse attività sulla base dei ricavi effettivamente fatturati agli utenti.

Ricavi relativi alla Fognatura Bianca

L'importo dei ricavi riferito alle manutenzioni delle caditoie potrà essere allocato alternativamente all'attività "Fognatura" / comparto "Fognatura Bianca" o all'attività "Altre Attività Idriche" / comparto "Attività idriche diverse da quelle rientranti nel SII" in coerenza con quanto previsto dal metodo tariffario idrico MTI-4, mentre i ricavi per l'installazione delle caditoie confluiscono nell'attività "Altre Attività Idriche" / comparto "Attività idriche diverse da quelle rientranti nel SII" perché l'installazione delle caditoie non fa parte del SII ai sensi delle definizioni del TIUC.

Lavoro in conto terzi e Cessione di energia elettrica a terzi

Nel prospetto di conto economico sono indicati due volte i "Lavori conto terzi". Quelli inclusi nella voce "A) 1) d) Altre vendite e prestazioni" fanno riferimento alla gestione caratteristica e pertanto dovranno essere rilevati solo nell'attività "Altre Attività Idriche" / comparto "Attività idriche diverse da quelle rientranti nel SII", mentre quelli presenti nella voce "A) 5) Altri ricavi e proventi" dovranno essere registrati in tutte le attività ma rispetto alle attività medesime non sono riferite alla gestione caratteristica. Le stesse considerazioni sono applicabili per la voce di ricavo "Cessione di energia elettrica a terzi".

Ricavi per l'erogazione del servizio di allacciamento e la gestione utenze, altri rimborsi e indennizzi

Nella voce ricavi “A)1 c), di cui per gestione morosità” entrano anche le penali pagate dagli utenti morosi. Nella voce ricavi “di cui non relativi alla gestione morosità” entrano eventuali altre penali pagate al gestore dalle utenze del SII.

I rimborsi e gli indennizzi assicurativi vanno nella voce “A5) Altri ricavi e proventi di cui rimborsi e indennizzi” (ad esempio i rimborsi assicurativi per danni a impianti di proprietà del gestore).

Deposito cauzionale

Il valore dei depositi cauzionali attivi e passivi è da considerarsi attribuibile. In assenza di un dato proveniente da rilevazione diretta Co.Ge o Co.An. i depositi passivi ossia quelli ricevuti dagli utenti possono essere attribuiti sulla base dei ricavi relativi all'attività di acquedotto, fognatura e depurazione. I depositi attivi vanno ripartiti sulla base di un criterio di ripartizione del costo a cui si riferisce il deposito.

Il trattamento contabile e patrimoniale delle poste relative all'attività di riscossione

L'attività di riscossione è l'attività svolta dal gestore del SII ai sensi dell'articolo 156 del d.lgs. 152/2006.

In relazione a tale attività l'Autorità ritiene necessario (cfr. delibera 15 gennaio 2015, 7/2015/R/idr) esplicitare la *fee* per attività di riscossione, ossia i ricavi trattenuti dal gestore che effettua la fatturazione per conto terzi.

Gli importi fatturati agli utenti di gestori terzi solitamente sono rilevati in stato patrimoniale come crediti da inserire nella voce “C) Attivo Circolante, II, 1) verso clienti, di cui verso utenti fatturati ex art. 156 d.lgs. 152/06”. Il corrispondente debito, al netto della *fee* per attività di riscossione va invece registrato nella voce “D) 14), Altri debiti, di cui verso gestori del SII per utenti fatturati ex art. 156 d.lgs. 152/06”.

Nel caso in cui il gestore del SII, utilizzando una modalità contabile alternativa, iscriva nel conto economico tra le voci di ricavo gli importi fatturati agli utenti ex art. 156 d.lgs. 152/06, nel sistema *unbundling* occorre riportare gli importi medesimi - al netto della *fee* di riscossione che dovrà comunque essere imputata nella voce di dettaglio “A1) d) Altre Vendite e Prestazioni” – nell'unica voce “A1) a) Ricavi per riscossione conto terzi di servizi ex art. 156 DLgs 152/2006 (partita di giro)” iscrivendo i corrispondenti costi nella voce Costi “B7) Costo per riscossione conto terzi di servizi ex art. 156 DLgs 152/2006 (partita di giro)”. Quest'ultima voce, nel caso in cui il gestore del servizio di acquedotto che esegue la riscossione conto terzi si avvalga di altre società per il servizio di fatturazione/incasso, deve essere indicata al netto del costo per l'acquisto del servizio di fatturazione/incasso, che andrà invece riportato nella voce “Acquisto servizi di fatturazione/incasso” (da terzi o da altre società del gruppo), in corrispondenza dell'attività “Altre attività idriche” – comparto “Riscossione”.

I gestori della fognatura e/o depurazione che si avvalgano del gestore dell'acquedotto per effettuare il servizio di fatturazione dovranno iscrivere gli importi fatturati dal gestore terzo nei ricavi di competenza, ovvero tra i crediti, nella voce *"Il Crediti / 5-quater) Verso altri / operativi / di cui verso altri gestori del SII"*, specificando in nota di commento la quota relativa a tali importi.

Nella voce *"B7) Spese per attività di riscossione effettuata dal gestore dell'acquedotto (fee)"*, tali gestori dovranno registrare l'importo (fee) corrisposto al gestore dell'acquedotto per il servizio di fatturazione degli utenti.

Costi di acquisto dell'acqua

A partire dall'esercizio 2017 nel conto economico del Macroaggregato e delle attività del SII il costo dell'acquisto dell'acqua è suddiviso tra⁷⁶:

- acquisto di acqua all'ingrosso (ulteriormente suddiviso tra acquisto da terzi o da altre imprese del gruppo), incluso tra i costi "B6) per materie prime", dove riportare il costo di acquisto dell'acqua captata e/o addotta da altri soggetti e successivamente rivenduta dal gestore che compila l'unbundling;
- acquisto di acqua per usi propri, incluso tra i costi "B7) per servizi", dove riportare il costo sostenuto per l'acquisto di acqua non destinata alla vendita, quale ad esempio, il costo sostenuto per l'acquisto di acqua a servizio di uffici o destinata al lavaggio di vasche della depurazione.

Costi di energia elettrica

Nel caso in cui la suddivisione dei costi di energia elettrica tra i comparti risulti difficoltosa in quanto il POD è a servizio di impianti diversi non appartenenti al medesimo comparto il gestore del SII deve ripartire extra contabilmente tali costi con appositi *driver*, quali ad esempio il volume sollevato, l'altezza del sollevamento, la perdita di carico, e il volume trattato nel caso di impianti di potabilizzazione complessi.

Costi per lo smaltimento rifiuti

Devono essere inseriti in tale voce tutti i costi sostenuti dal gestore per lo smaltimento dei rifiuti indipendentemente dal possesso del codice CER.

Voce manutenzione ordinaria (da terzi)

In tale voce vanno inseriti tutti i costi relativi alle attività di manutenzione, anche quelli relativi ai fabbricati ove direttamente imputabili alle attività. I costi comuni vanno imputati nella FOC manutenzione e servizi tecnici e ribaltati sulle attività con i *driver* previsti nell'allegato 1 del TIUC.

⁷⁶ Per la campagna 2016 per i costi di acquisto dell'acqua era presente un'unica voce "acquisto di acqua all'ingrosso" (suddivisa tra acquisto da terzi o da altre imprese del gruppo), che era inclusa tra i costi "B7) per servizi".

Spese legali

Si precisa che le consulenze vanno distinte dalle spese legali.

Tra i Costi, nella voce “B) 14) *Oneri diversi di gestione, Spese legali in cui la parte è risultata soccombente*” vanno riportate le spese legali in cui il gestore è risultato soccombente di competenza degli esercizi precedenti. In “B7) *Per servizi, Spese legali (da terzi)/Spese legali (da altre imprese del gruppo)*” vanno riportate tutte le spese legali di competenza dell’esercizio.

Tra i Ricavi, nella voce “A) 5) *Altri Ricavi e proventi, Rimborsi e indennizzi*” vanno contabilizzate le spese legali ottenute come rimborso nel caso in cui il gestore abbia vinto un contenzioso.

Telefonia e EDP (*Electronic data processing*)

La voce Telefonia e EDP comprende tutti i costi dell’elaborazione automatica dei dati, l’uso di strumenti informatici per elaborare dati di interesse gestionale e commerciale relativi. Possono rientrare in tale voce i costi sostenuti per il servizio di archiviazione elettronica dei ruoli delle PA.

Oneri tributari locali

Rientrano in questa voce anche il diritto annuale alla Camera di commercio e l’IMU. Gli oneri locali possono essere attribuiti alle attività di Acquedotto, Fognatura e Depurazione sulla base dei ricavi delle vendite e delle prestazioni.

A questa voce devono essere attribuiti anche gli oneri afferenti al canone unico di occupazione (CUP) introdotto con la Legge di bilancio 2019. In nota di commento deve essere data opportuna e dettagliata evidenza del trattamento dei relativi importi nei prospetti di Conto Economico, ed eventualmente di Stato Patrimoniale e Prospetto di movimentazione delle immobilizzazioni (nel caso descritto al paragrafo 0).

Canoni per concessioni

Comprende il canone periodico annuale che il gestore del SII corrisponde ad enti locali o aziende speciali o società di capitali totalmente pubbliche per l’uso in concessione delle infrastrutture. Non rientrano in questa voce i canoni pagati a RFI/ANAS che devono essere riportati nella voce “Altri canoni” con tutti i canoni non afferenti al SII.

Le quote accantonate nell’anno da parte del gestore del SII per il ripristino beni di terzi andranno riportate nell’apposita voce “B13) *accantonamenti fondo ripristino beni di terzi*”.

Sconti e omaggio ai dipendenti

Nella voce “B9) *Per il personale – sconti e omaggi ai dipendenti*” sono da includersi anche i Fringe benefit (per es. auto a disposizione, borse di studio, viaggi premio, ecc.) erogati ai propri dipendenti.

Crediti e debiti con separata indicazione degli importi esigibili oltre l’esercizio

Le voci crediti e debiti con separata indicazione degli importi esigibili oltre l’esercizio rappresentano l’indicazione riportata come da Codice civile. Tuttavia, a fini *unbundling* non è richiesta la relativa separazione, quindi ogni voce comprende anche gli importi esigibili oltre l’esercizio.

Aliquota di ammortamento a bilancio

Nella colonna “*Aliquota di ammortamento a bilancio*”, considerato che normalmente le categorie di cespiti associate ad una aliquota di ammortamento possono essere più analitiche rispetto alle righe proposte nel Prospetto (nel caso, per esempio, di “*component approach*”) o addirittura le aliquote di ammortamento possono essere diverse anche per i singoli cespiti della stessa categoria, si deve riportare l’aliquota media.

Trattamento percolati e rifiuti liquidi

Nella voce “Trattamento percolati e rifiuti liquidi”, propria della sola Attività “Altre attività idriche”, devono essere conteggiati anche i ricavi derivanti dall’attività di analisi eseguita sui rifiuti liquidi (c.d. “bottini”).

Comparti e FOC della misura

Le poste relative alle misure delle utenze dell’acquedotto possono essere allocate interamente all’attività di acquedotto / comparto misura acquedotto”; analogamente, le poste relative alle misure degli scarichi industriali possono essere allocate all’attività di fognatura / comparto misura fognatura”.

Le poste relative alla misura d’utenza indistinte tra acquedotto e fognatura possono essere attribuite direttamente a queste due sole attività in funzione del numero di letture effettuate; nel caso in cui non sia possibile una attribuzione diretta alle attività col metodo della misurazione fisica, e in generale per tutte le poste relative alle unità organizzative che si occupano congiuntamente delle misure di acquedotto, fognatura e depurazione, l’attribuzione può essere effettuata in favore della FOC “Misura tra attività di settori diversi o tra attività diverse del settore idrico”.

3) FUNZIONI OPERATIVE CONDIVISE, SERVIZI COMUNI E DRIVER

FOC gestione utenze idriche

In caso di azienda *multiutility* la “Funzione operativa condivisa di gestione utenze idriche”, può essere intesa come Funzione operativa condivisa di gestione utenze, includendo in tali utenze anche le utenze di igiene ambientale, e mantenendo valido il *driver* proposto. La quota relativa alle utenze di igiene ambientale verrà quindi ribaltata tramite *driver* all’attività “attività diverse”.

I Costi e i Ricavi riferiti al servizio idrico integrato nel suo complesso (gestione morosità SII, emissione solleciti, consegna ultimo avviso, chiusura contatore ecc...) potranno gravare solo sul SII in quanto allocati alla FOC gestione utenze idriche e successivamente ribaltati sulle attività attraverso il numero di utenze. Tali costi non graveranno sulle altre attività idriche in quanto non hanno utenze del SII.

Driver per la ripartizione dei cespiti e attribuzione diretta alle attività

I *driver* per la ripartizione dei cespiti tra le attività/comparti sono analoghi a quelli utilizzati per ripartire i costi. A titolo di esempio i cespiti relativi ai sistemi informatici dovranno essere ripartiti utilizzando i *driver* relativi alla FOC Servizi informatici utilizzati per il conto economico.

Le condotte, ove non direttamente allocabili ad una specifica attività/comparto potranno essere attribuite ad esempio ai comparti adduzione e distribuzione utilizzando extra-sistema i *driver* individuati per la ripartizione dei valori multiATO nel paragrafo 42.6 del presente manuale.

In alternativa all'attribuzione diretta alla FOC o SC cui può essere riconducibile, laddove maggiormente rappresentativo, il gestore può procedere ad una allocazione diretta di un cespite condiviso all'attività che ne fa prevalentemente utilizzo, dandone evidenza nella nota di commento ai CAS. È il caso, ad esempio, delle attrezzature minute per manutenzione a servizio principalmente dell'Acquedotto, secondariamente della Fognatura e non utilizzate per la Depurazione. In tal caso il gestore potrebbe, in alternativa all'attribuzione diretta alla FOC manutenzione e servizi tecnici, attribuire direttamente i cespiti in oggetto all'attività di acquedotto con il principio della prevalenza.

Costruzione di driver SC e FOC tra ATO

Nel caso in cui per un determinato SC o FOC il *driver* scelto dal gestore non sia pienamente distinguibile per ATO, occorre procedere alla suddivisione del *driver* stesso tra i diversi ATO con criteri di significatività, attendibilità, ragionevolezza e verificabilità e darne adeguata illustrazione nella nota di commento.

Esempio 1: si consideri il servizio Comune "Servizi del personale e delle risorse umane". Qualora il gestore decidesse di utilizzare il driver "Numero di addetti" ma questo non fosse interamente distinguibile per ATO in quanto alcuni addetti lavorano indistintamente per tutti gli altri addetti della Società (configurandosi come "addetti multiATO") si può ritenere ragionevole suddividere tra gli ATO il numero di addetti non direttamente attribuibili in funzione del restante numero di addetti direttamente attribuibili ai singoli ATO rilevati sullo stesso SC o sul complesso delle attività/ATO.

Esempio 2: si consideri la FOC "Cartografia elettronica", la quale prevede come unico *driver* i "km di rete relativi a ciascuna attività". La suddivisione di tale *driver* per ATO può essere effettuata anche con criteri di significatività, attendibilità, ragionevolezza e verificabilità qualora il criterio geografico – inteso come la presenza degli asset in un determinato territorio – non consenta un'adeguata rappresentazione dell'assorbimento dei costi di ciascun ATO. Nel caso vi siano 1.000 km di rete di adduzione localizzati fisicamente nell'ATO 1, ma a servizio dell'ATO 2 per l'80% (in termini di metri cubi immessi in distribuzione), è possibile attribuire i km di rete ai due ATO sulla base dei volumi in ingresso alla rete di distribuzione di ciascun ATO. In tal modo verrebbero attribuiti 200 km all'ATO 1 e 800 km all'ATO 2.

Assicurazioni

Nel Conto Economico dei SC le Assicurazioni devono essere allocate tra i costi B7) Per servizi e, a partire dall'esercizio 2018, non devono essere più suddivise tra "Assicurazione degli impianti e del servizio" e per "Premi assicurativi per danni da responsabilità civile e per i dipendenti" (voci ancora

presenti per gli esercizi antecedenti il 2018) ma devono essere allocate nell'unica voce "Costi assicurativi". Questa corrisponde alla voce "Assicurazioni" presente nel Conto Economico delle singole attività/comparti.

4) LE GRANDEZZE MONETARIE E FISICO TECNICHE

Grandezze Monetarie – Attività "SII" comune a Acquedotto, Fognatura e Depurazione

Con esclusivo riferimento al prospetto delle grandezze monetarie, si precisa che a valle del confronto con i principali operatori del settore e in considerazione delle segnalazioni ricevute, a partire dalla campagna 2017 è stata introdotta l'attività "SII" nella quale vengono richieste le grandezze che risultano indistinguibili per le tre attività del SII: "Acquedotto", "Fognatura" e "Depurazione". Queste ultime continuano ad avere i prospetti delle grandezze monetarie ma tali prospetti includono unicamente le voci che possono essere distinte a livello di attività (e che pertanto non sono state inserite nel prospetto dell'attività "SII").

Si precisa che la somma dei valori immessi nei prospetti delle cinque attività "SII", "Acquedotto", "Fognatura", "Depurazione" e "Altre attività idriche" dovrà quadrare con quanto riportato nel prospetto delle grandezze monetarie del Macroaggregato nella sezione *Unbundling* classico.

Nella seguente tabella si riporta un esempio relativo alla compilazione di alcune grandezze monetarie.

Grandezze monetarie	Sezione Unbundling classico	Sezione Add-on del settore idrico				
	MACROAGGREGATO SERV. IDR.	SII	ACQUEDOTTO	FOGNATURA	DEPURAZIONE	ALTRE ATTIVITÀ IDRICHE
Ricavi delle vendite e delle prestazioni da altre imprese del gruppo (di cui della voce A.1)	100	90	non compilabile	non compilabile	non compilabile	10
Ricavi dell'attività di acquedotto da utenti non allacciati alla pubblica fognatura (di cui della voce A.1.a)	20	non compilabile	20	non compilabile	non compilabile	non compilabile
Ricavi da vendita di acqua forfetaria (di cui della voce A.1.a)	15	non compilabile	15	non compilabile	non compilabile	non compilabile
Ricavi dell'attività di fognatura da utenti civili con approvvigionamento idrico autonomo (di cui della voce A.1.a)	20	non compilabile	non compilabile	20	non compilabile	non compilabile
Ricavi dell'attività di depurazione da utenti civili con approvvigionamento idrico autonomo (di cui della voce A.1.a)	5	non compilabile	non compilabile	non compilabile	5	non compilabile
Incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni per realizzazione allacciamenti idrici (di cui della voce A.4)	25	non compilabile	20	non compilabile	non compilabile	5
Incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni per realizzazione allacciamenti fognari (di cui della voce A.4)	25	non compilabile	non compilabile	20	non compilabile	5
Altri ricavi e proventi da altre imprese del gruppo (di cui della voce A.5)	40	30	non compilabile	non compilabile	non compilabile	10
Valore deposito cauzionale (stock al 31/12)	20	20	non compilabile	non compilabile	non compilabile	non compilabile

Fondo svalutazione crediti

La voce utilizzo fondo svalutazione crediti inserita nelle grandezze monetarie è relativa alla parte di perdita subita (realizzata quindi certa) sui crediti che era stata stimata in esercizi precedenti attraverso la costituzione di un fondo svalutazione crediti (rettificativo dei crediti). Pertanto, l'informazione in merito si riferisce alla necessità di conoscere quanta parte delle perdite subite era già stata iscritta in bilancio. Tale informazione è attribuibile all'attività a cui si riferisce sulla base della natura del credito insoluto.

Ricavi da componente tariffaria UI1, UI2, UI3, UI4 ed ex art. 36-bis del MTI-3

Le voci riferite ai ricavi da componente tariffaria UI1, UI2, UI3, UI4 ed ex art. 36-bis del MTI-3, richieste tra le grandezze monetarie, devono essere valorizzate anche nel caso in cui tali componenti non siano contabilizzate a ricavo ma direttamente a debito patrimoniale. In questo caso occorre segnalare il diverso trattamento delle componenti nella nota di commento ai CAS.

Popolazione fluttuante servita

La voce "popolazione fluttuante servita" è relativa al numero di abitanti non residenti che si aggiunge, in taluni periodi dell'anno, al numero di abitanti residenti, nella porzione di comuni per i quali viene svolto il servizio. Il dato fornisce indicazioni sul valore massimo per il dimensionamento delle reti del SII al fine di garantire un adeguato servizio. Esso è determinato come somma della popolazione che occupa stagionalmente seconde abitazioni e case di villeggiatura e della popolazione accolta nelle strutture ricettive (alberghi, B&B, campeggi, stanze e appartamenti in affitto, collegi, ecc.) nel giorno di massima numerosità (ad esempio, nelle zone con turismo estivo il periodo di massima numerosità coincide con le settimane a cavallo del ferragosto; in città caratterizzate da elevata presenza di persone non residenti per motivi di studio o lavoro – città universitarie – potrebbe essere un altro momento dell'anno). Il valore può essere derivato anche da stime basate sul consumo di servizi diversi dall'idrico, come per esempio la produzione di rifiuti o l'aumento di consumo di energia elettrica e gas.

Volume acqua addotto e immesso nella rete di distribuzione

La presente grandezza è richiesta nel prospetto dell'attività di acquedotto ed è riferita al comparto di adduzione. Si precisa che, nel caso non fossero presenti tutti i contatori necessari alla determinazione del volume richiesto, è ammessa, in via provvisoria, una stima del medesimo. Più nello specifico, il volume addotto può essere determinato come la somma del volume prelevato dall'ambiente e dell'eventuale volume importato in adduzione cui vanno sottratti eventuali volumi esportati dall'adduzione, eventuali perdite dagli impianti di potabilizzazione posizionati a monte della rete di distribuzione e eventuali perdite in adduzione.

Volume di acqua sollevato

Il volume di acqua sollevato è pari alle quantità sollevate in ciascun impianto di sollevamento ponderate per le rispettive altezze di sollevamento (tecnicamente "prevalenze") e si calcola come:

$$\Sigma(V_i \cdot H_i) / \Sigma H_i$$

dove:

V_i =volume sollevato dal i -esimo impianto

H_i =prevalenza dell' i -esimo impianto

Utenze totali del SII

Si specifica che il numero di utenze totali del SII richiesto per i singoli comparti e/o le attività di acquedotto e della fognatura è relativo alle utenze che usufruiscono del servizio (inclusendo pertanto le utenze poste a valle del medesimo servizio) e non unicamente alle utenze collegate al servizio stesso ossia direttamente allacciate, nel caso dell'acquedotto, alla rete di adduzione e/o distribuzione.

Le stesse considerazioni sono applicabili per il *driver* "Numero di utenze" previsto per la FOC gestione utenze idriche.

Altre utenze (non del SII)

La grandezza "altre utenze (non del SII)" rappresenta eventuali altre utenze che non usufruiscono del servizio idrico integrato, ovvero di ciascun singolo servizio che lo compongono, come per esempio i Consorzi di bonifica o le utenze di acqua non potabile. Per quanto riguarda la fornitura di acqua non potabile si precisa che rientra nel comparto di Distribuzione *"qualora effettuata mediante l'utilizzo ancorché parziale delle medesime infrastrutture utilizzate per la distribuzione di acqua potabile nel rispetto delle normative sanitarie vigenti"*.

Verifiche/ispezioni/sopralluoghi

In caso di attività di misura, sia dell'acquedotto che della fognatura, le attività di ispezione e sopralluogo dei misuratori potrebbero essere fatte contestualmente alla lettura dei consumi. Ciò nonostante, si ritiene che la grandezza "verifiche/ispezioni/sopralluoghi" non possa essere considerata coincidente con il numero di letture effettuate, dato che talvolta la lettura può non essere possibile (per esempio per malfunzionamento del misuratore) ma la verifica/ispezione/sopralluogo è stata comunque effettuata. Devono essere inclusi altresì gli interventi su rete e impianti idrici quali le ordinarie verifiche di conduzione impianti e i sopralluoghi effettuati in seguito a segnalazioni di guasto se non già ricompresi nella successiva voce "interventi tecnici e/o di manutenzione effettuati".

Interventi tecnici e/o di manutenzione effettuati

Gli interventi tecnici e/o di manutenzione devono includere tutti gli interventi, di natura ordinaria, effettuati su opere meccaniche e elettromeccaniche, condotte, opere civili, misuratori, ecc.; non sono pertanto da includere gli interventi di manutenzione straordinaria come, per esempio, la sostituzione di condotte o di misuratori.

Totale ore di manodopera diretta per manutenzione

La presente grandezza rappresenta il numero di ore impiegate dalla manodopera interna all'azienda per l'esecuzione degli interventi di cui alla voce "Interventi tecnici e/o di manutenzione effettuati".

Punti dotati di telecontrollo

Per quanto concerne la grandezza “punti dotati di telecontrollo”, si precisa che essa rappresenta il numero di punti in cui sono installati uno o più strumenti/misuratori telecontrollati, allo scopo di valutare la diffusione del telecontrollo per ciascuna attività.

Interventi effettuati per ricerca perdite e Lunghezza rete sottoposta a ricerca perdite

Per quanto concerne le attività di acquedotto e fognatura, le grandezze “Interventi effettuati per ricerca perdite” e “Lunghezza rete sottoposta a ricerca perdite” sono riferite a tutte le attività prope-deutiche agli interventi di riparazione e/o di contenimento delle perdite idriche o fognarie. Sono da includere le attività di monitoraggio della rete ed altre eventuali attività di ricerca sistematica delle perdite nonché le attività di regolazione della pressione.

Misuratori

Con riferimento ai misuratori si precisa che:

- nel prospetto delle grandezze fisico tecniche è richiesta la distinzione tra “misuratori d’utenza” e “altri”; per “misuratori d’utenza” si intendono i misuratori installati presso gli utenti finali atti alla produzione di dati utilizzabili ai fini della fatturazione, mentre per “altri” si intendono tutti i misuratori funzionali alla gestione efficiente degli impianti e delle reti del SII e di ciascuno dei servizi che lo compongono. Il dato comprende anche i misuratori installati presso punti di consegna non attivi. Il dato non è richiesto per l’attività di depurazione;
- la medesima distinzione descritta al precedente alinea viene adottata a partire dalla campagna 2017 anche per il prospetto della movimentazione delle immobilizzazioni (e per i prospetti ad esso collegati, “Altre informazioni tariffarie” e “Dettaglio dismissioni”), in luogo della distinzione prevista per la campagna 2016 tra “misuratori di processo” e “altri”.

Numero letture effettuate - Fognatura

Con riferimento all’attività di fognatura, la grandezza “Numero letture effettuate” ricomprende il numero di letture effettuate dal gestore sui misuratori installati presso i punti di scarico degli utenti industriali autorizzati allo scarico in pubblica fognatura, ove presenti, nonché il numero di letture effettuate su pozzi privati di utenti non allacciati all’acquedotto ma allacciati alla fognatura.

Si precisa che tutte le attività di misura rilevanti per la fatturazione del servizio di fognatura ma effettuate nell’ambito delle attività di acquedotto sono già incluse nell’attività di acquedotto, e non devono pertanto essere riportate anche nell’attività di fognatura per evitare doppi conteggi.

Stazioni di sollevamento

Con riferimento all’attività di acquedotto, devono essere conteggiate tra le “Stazioni di sollevamento” tutte le sezioni dotate di sollevamento (es. da pozzo a vasca di accumulo, da vasca di accumulo a vasca di acqua trattata). Nel caso di stazioni di sollevamento nelle quali sono installate più pompe

in serie o in parallelo, ubicate in un medesimo manufatto, l'insieme delle pompe può essere conteggiato come un'unica stazione di sollevamento. Nel caso in cui sono presenti più campi pozzi, ciascun campo pozzi può essere conteggiato come una stazione di sollevamento.

Con riferimento all'attività di fognatura, devono essere conteggiate tra le "Stazioni di sollevamento" le stazioni di sollevamento delle acque reflue presenti lungo la rete di fognatura. Sono esclusi i sollevamenti di singole utenze, ancorché gestiti dal Gestore; sono altresì esclusi i sollevamenti in testa agli impianti di depurazione.

Con riferimento all'attività di depurazione, devono essere conteggiate tra le "Stazioni di sollevamento" le sole stazioni di sollevamento dei reflui iniziali; non devono pertanto essere conteggiati i sollevamenti interni al processo di depurazione quali quelli dedicati al ricircolo fanghi o al ricircolo della miscela aerata.

Campionamenti e verifiche agli scarichi industriali

Con riferimento agli scarichi industriali, si chiarisce che i campionamenti e le verifiche, e più in generale tutto ciò che attiene agli scarichi medesimi (costi, ricavi, cespiti, grandezze monetarie e fisico tecniche) devono essere attribuiti all'Attività di Fognatura nel caso in cui tali scarichi confluiscono in pubblica fognatura, mentre devono essere attribuiti all'Attività "Altre Attività Idriche" qualora confluiscono in una infrastruttura dedicata, come da comma 6.20, lettera a), punto ii), del TIUC.

Appendice J Grandezze fisico-tecniche e raccolta RDT

Nella seguente tabella di raccordo viene fornito l'elenco delle grandezze fisico-tecniche, presenti nei prospetti di *unbundling* della raccolta in corso, che rappresentano tipologie di dati richiesti anche, in parte, nell'ambito della raccolta dati per il monitoraggio delle performance di qualità tecnica e, in parte, nell'ambito della documentazione trasmessa ai fini delle predisposizioni tariffarie per il quarto periodo regolatorio ai sensi della deliberazione 639/2023/R/idr. Anche laddove per alcune delle seguenti grandezze la denominazione differisca tra le due raccolte, si precisa che si tratta della medesima tipologia di dato.

RACCOLTA DATI UNBUNDLING			RACCOLTA DATI TECNICI RQTI e/o RDT	
Grandezze fisico-tecniche Acquedotto	Unità di misura		Grandezze fisico-tecniche Acquedotto	Unità di misura
Comuni serviti	Num.	↔	Numero di comuni serviti (ComA)	N
Superficie	km ²	↔	Superficie (SUA)	km ²
Popolazione residente servita	Num. Abitanti	↔	Popolazione residente servita (PRA)	N
Popolazione fluttuante servita	Num. Abitanti	↔	Popolazione fluttuante (PFA)	N
Volume di acqua prelevato dall'ambiente	metri cubi	↔	Volume di acqua prelevato dall'ambiente	mc
Volume di acqua potabilizzato	metri cubi	↔	Volumi in ingresso al trattamento di potabilizzazione (esclusa semplice disinfezione)	mc
Volume di acqua addotto e immesso nella rete di distribuzione	metri cubi	↔	Acqua potabile immessa nel sistema di distribuzione (esclusa acqua esportata)	mc
Numero potabilizzatori	Num.	↔	Numero impianti di potabilizzazione delle acque (esclusa semplice disinfezione)	N
Lunghezza rete principale di adduzione (esclusi allacci)	Km	↔	Lunghezza rete principale di adduzione (La) (escluse derivazioni d'utenza)	km
Lunghezza rete principale di distribuzione (esclusi allacci)	Km	↔	Lunghezza rete principale di distribuzione (Ld) (escluse derivazioni d'utenza)	km
Campioni eseguiti	Num.	↔	Numero campioni (da controlli interni) che il gestore ha eseguito nell'anno	N
Lunghezza rete sottoposta a ricerca perdite	Km	↔	Lunghezza rete sottoposta a ricerca perdite con tecniche acustiche o tecniche/tecnologie differenti aventi il medesimo scopo	km
Grandezze fisico-tecniche Fognatura	Unità di misura		Grandezze fisico-tecniche Fognatura	Unità di misura
Comuni serviti	Num.	↔	Numero di comuni serviti (ComF)	N
Superficie	km ²	↔	Superficie (SUF)	km ²
Lunghezza rete fognaria principale di tipo misto e di tipo separato per acque nere (esclusi allacci)	Km	↔	Lunghezza totale della rete di fognatura mista (esclusi gli allacci) + Lunghezza totale della rete di fognatura nera (esclusi gli allacci)	km
Lunghezza rete fognaria principale di tipo separato per acque meteoriche (esclusi allacci)	Km	↔	Lunghezza totale della rete di fognatura bianca (esclusi gli allacci)	km
Popolazione residente servita	Num. Abitanti	↔	Popolazione residente servita (PRF)	N
Popolazione fluttuante servita	Num. Abitanti	↔	Popolazione fluttuante (PFF)	N
Utenze totali del SII (fognatura) / di cui usi diversi dal domestico - Reflui industriali (Titolo 4 del TICS)	Num.	↔	di cui utenze industriali	N

RACCOLTA DATI UNBUNDLING			RACCOLTA DATI TECNICI RQTI e/o RDT	
Lunghezza rete sottoposta a ricerca perdite	Km	↔	Lunghezza totale della rete fognaria principale (esclusi gli allacci) soggetta ad ispezione	km
Grandezze fisico-tecniche Depurazione	Unità di misura		Grandezze fisico-tecniche Depurazione	Unità di misura
Comuni serviti	Num.	↔	Numero di comuni serviti (ComD)	N
Superficie	km ²	↔	Superficie (SUD)	km ²
Popolazione residente servita	Numero abitanti	↔	Popolazione residente servita (PRD)	N
Popolazione fluttuante servita	Numero abitanti	↔	Popolazione fluttuante (PFD)	N
Numero di abitanti equivalenti serviti	A.E.	↔	Abitanti Equivalenti serviti da depurazione	A.E.
Fanghi prodotti	tonn SS	↔	Quantità complessiva di fanghi di depurazione in uscita dagli impianti (in termini di sostanza secca)	t SS
<i>di cui fanghi destinati allo smaltimento finale in discarica</i>	tonn SS	↔	<i>di cui quantità complessiva di fanghi di depurazione destinati allo smaltimento finale in discarica</i>	t SS
<i>di cui fanghi destinati al riutilizzo/recupero</i>	tonn SS	↔	<i>di cui quantità complessiva di fanghi di depurazione destinati al riutilizzo/recupero</i>	t SS
Volume totale reflui depurati in uscita dalla depurazione	metri cubi	↔	Volume totale reflui depurati in uscita dalla depurazione (Wdep)	mc
Volume reflui depurati destinato al riutilizzo (di cui del totale reflui depurati in uscita dalla depurazione)	metri cubi	↔	<i>di cui destinato al riutilizzo (Wdep,r2)</i>	mc

Appendice K Prospetto delle immobilizzazioni e cespiti MTI-4

A partire dalla campagna *unbundling* 2020 l'elenco delle tipologie di cespiti presente nel prospetto delle immobilizzazioni (e nei prospetti delle dismissioni e delle altre informazioni tariffarie) è stato aggiornato in conseguenza della revisione delle categorie di immobilizzazioni previste dall'art. 10.4 del MTI-3, allegato A alla deliberazione 580/2019/R/idr. Poiché sulla base di quanto previsto dall'art. 11.5 del MTI-4, si richiede di considerare nell'ambito delle predisposizioni tariffarie ulteriori categorie di cespiti, identificabili in particolare in "grandi dighe" e "piccole dighe", anche per la presente edizione della raccolta il prospetto delle immobilizzazioni (e i prospetti delle dismissioni e delle altre informazioni tariffarie) è aggiornato con l'aggiunta delle menzionate tipologie di cespiti riconducibili allo stoccaggio della risorsa. Nella seguente tabella viene fornito un raccordo tra alcune tipologie di cespiti presenti in entrambe le raccolte (*unbundling* e tariffaria). Anche laddove per alcune tipologie di cespiti la denominazione differisca, si precisa che si tratta della medesima categoria di immobilizzazione.

RACCOLTA DATI UNBUNDLING		CATEGORIE DI IMMOBILIZZAZIONI MTI-4	
1) – terreni	⇔	Comune – Terreni	
1) - di cui centrali di sollevamento e stazioni di pompaggio (opere idrauliche fisse)	⇔	ACQ – Altre opere idrauliche fisse di acquedotto FOG – Sifoni e scaricatori di piena e altre opere idrauliche fisse di fognatura	
1) - di cui manufatti di sfioro, emissari, derivatori ecc			
1) - di cui vasche di laminazione e vasche di prima pioggia	⇔	FOG - Vasche di laminazione e vasche di prima pioggia	
1) - di cui altri fabbricati industriali	⇔	Comune – Fabbricati industriali	
1) - fabbricati non industriali	⇔	Comune - Fabbricati non industriali	
1) - Costruzioni leggere	⇔	Comune - Costruzioni leggere	
1) – grandi dighe	⇔	ACQ – Grandi dighe	
1) – piccole dighe	⇔	ACQ – Piccole dighe	
2) – Condotte	⇔	ACQ – Condotte di acquedotto FOG – Condotte fognarie	
2) – Serbatoi	⇔	ACQ – Serbatoi	
2) - Impianti di sollevamento e pompaggio (opere elettromeccaniche)	⇔	ACQ - Impianti di sollevamento e pompaggio di acquedotto FOG - Impianti di sollevamento e pompaggio di fognatura DEP - Impianti di sollevamento e pompaggio di depurazione	
2) - Impianti di potabilizzazione	⇔	ACQ - Impianti di potabilizzazione	
2) - Altri trattamenti di potabilizzazione (tra cui dispositivi di disinfezione, staccatura, filtrazione, addolcimento)	⇔	ACQ - Altri trattamenti di potabilizzazione (tra cui dispositivi di disinfezione, staccatura, filtrazione, addolcimento)	
3) - Misuratori di utenza			
3) - Altri misuratori	⇔	ACQ - Gruppi di misura - altre attrezzature di acquedotto FOG - Gruppi di misura - altre attrezzature di fognatura DEP - Gruppi di misura - altre attrezzature di depurazione	
3) – Altro			
3) - Sistemi informativi	⇔	ACQ - Sistemi informativi di acquedotto FOG - Sistemi informativi di fognatura DEP - Sistemi informativi di depurazione Comune - Sistemi informativi	
3) – Telecontrollo e teletrasmissione	⇔	ACQ - Telecontrollo e teletrasmissione di acquedotto FOG - Telecontrollo e teletrasmissione di fognatura DEP - Telecontrollo e teletrasmissione di depurazione Comune - Telecontrollo e teletrasmissione	
2) - Tecniche naturali di depurazione (tra cui fitodepurazione e lagunaggio)	⇔	DEP - Tecniche naturali di depurazione (tra cui fitodepurazione e lagunaggio)	
2) - Impianti di depurazione – trattamenti sino al preliminare, integrativo, primario - fosse settiche e fosse Imhoff	⇔	DEP - Impianti di depurazione – trattamenti sino al preliminare, integrativo, primario - fosse settiche e fosse Imhoff	
2) - Impianti di depurazione – trattamenti sino al secondario	⇔	DEP - Impianti di depurazione – trattamenti sino al secondario	

RACCOLTA DATI UNBUNDLING		CATEGORIE DI IMMOBILIZZAZIONI MTI-4
2) - Impianti di depurazione – trattamenti sino al terziario e terziario avanzato	↔	DEP - Impianti di depurazione – trattamenti sino al terziario e terziario avanzato
2) - Impianti di essiccamento fanghi e di valorizzazione dei fanghi (tra cui mono-incenerimento, pirolisi, gassificazione)	↔	DEP - Impianti di essiccamento fanghi e di valorizzazione dei fanghi (tra cui mono-incenerimento, pirolisi, gassificazione)
2) – Altro	↔	Comune – Altri impianti
3) - Laboratori (attrezzature)	↔	Comune - Laboratori e attrezzature
4) – Autoveicoli	↔	Comune - Autoveicoli – automezzi

PARTE XIII ABBREVIAZIONI

Appendice L – ABBREVIAZIONI

Abbreviazione	Significato
ARERA, Autorità	Autorità di regolazione per Energia Reti e Ambiente
ATO	Ambito territoriale ottimale
CAS	Conti annuali separati
FOC	Funzioni operative condivise di cui all'articolo 7 del TIUC
IFRIC 12	Interpretazione IFRIC numero 12 omologata con Regolamento CE n. 254/2009
IAS/IFRS	International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards
SC	Servizi comuni di cui all'articolo 7 del TIUC
SII	Servizio Idrico Integrato (cfr. art. 1 del TIUC)
TIAO	Testo integrato in materia di obblighi informativi di natura anagrafica per i soggetti operanti nei settori di competenza dell'Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente – Allegato A alla deliberazione 102/2022/R/com
TIU	Testo integrato delle disposizioni dell'Autorità in merito agli obblighi di separazione amministrativa e contabile (<i>unbundling</i>) per le imprese operanti nei settori dell'energia elettrica e del gas e relativi obblighi di pubblicazione e comunicazione – Allegato A alla deliberazione n. 11/07
TIUC	Testo integrato delle disposizioni dell'Autorità in merito agli obblighi di separazione contabile (<i>unbundling</i> contabile) per le imprese operanti nei settori dell'energia elettrica e del gas e relativi obblighi di comunicazione – Allegato A alla deliberazione 137/2016/R/com, da ultimo modificato ed integrato con la deliberazione 188/2025/R/com.
VRG	Vincolo riconosciuto ai ricavi del gestore di cui all'articolo 5 dell'Allegato A alla deliberazione 639/2023/R/idr