

Le Linee Guida contengono elementi di tipo interpretativo o procedurale per facilitare l'utente nella dimostrazione di rispondenza ai requisiti normativi. Sono generalmente associate a Circolari. Dato il loro carattere non regolamentare, i contenuti delle Linee Guida (LG) non possono essere ritenuti di per se obbligatori. Quando l'utente interessato sceglie di seguire le indicazioni fornite nelle LG, ne accetta esplicitamente le implicazioni sul proprio impianto organizzativo da esse come risultante ed esprime il proprio forte impegno a mantenersi aderente ad esse ai fini della continua rispondenza al requisito normativo interessato. I destinatari sono invitati ad assicurare che le presenti Linee Guida siano portate a conoscenza di tutto il personale interessato.

Linee guida “Separazione contabile per le imprese operanti nei servizi di assistenza a terra”



**SVILUPPATA ED EMESSA DALLA DIREZIONE CENTRALE ECONOMIA E VIGILANZA AEROPORTI
NOMINATIVO E FIRMA DIRETTORE CENTRALE AVV. FABIO MARCHIANDI**

RIFERIMENTI REGOLAMENTARI

APPLICABILITÀ

- 1.INTRODUZIONE**
- 2.FONTI NORMATIVE E PRINCIPI CONTABILI**
- 3.FINALITÀ ED AMBITO DI APPLICAZIONE**
- 4.ANALISI DI MERCATO**
- 5.CRITERI GENERALI DI REDAZIONE DELLA CONTABILITÀ SEPARATA**
- 6.LE ATTIVITÀ OGGETTO DI SEPARAZIONE CONTABILE**
- 7.PRINCIPI E CRITERI PER LA SEPARAZIONE CONTABILE**
- 8.IL PROSPETTO DI CONTABILITÀ SEPARATO E LA RELAZIONE DEL REVISORE O DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE**
- 9.MODALITÀ DI TRASMISSIONE DEI DATI ALL'ENAC E DECORRENZA DEGLI OBBLIGHI DI SEPARAZIONE CONTABILE**

ALLEGATO A “Il Prospetto di Contabilità Separata”

Riferimenti Regolamentari	Paragrafo	Titolo
Direttiva 96/67/CE del Consiglio del 15 ottobre 1996	<i>Art.4</i>	<i>Accesso al mercato dei servizi di assistenza a terra negli aeroporti della Comunità</i>
Codice della Navigazione	<i>Artt. 705 e 706</i>	
Legge 10 ottobre 1990 n. 287		<i>Norme per la tutela della concorrenza e del mercato</i>
Decreto legislativo 13 gennaio 1999, n. 18	<i>Art.7</i>	<i>Attuazione della direttiva 96/67/CE relativa al libero accesso al mercato dei servizi di assistenza a terra negli aeroporti della Comunità</i>
Codice Civile, Libro Quinto - Del lavoro, Tit. V - Delle società	<i>Capo I, Artt. 2247-2510</i>	
Regolamento ENAC		<i>Certificazione dei prestatori di servizi aeroportuali di assistenza a terra" (Ed. n. 5 del 23 aprile 2012)</i>
Circolare ENAC APT02B		<i>Certificazione e sorveglianza dei prestatori di servizi aeroportuali di assistenza a terra (22 novembre 2013).</i>

APPLICABILITÀ'	
APT	<i>Imprese che svolgono servizi di assistenza a terra nonché ulteriori attività, anche in ambiti diversi da quello aeroportuale;</i> <i>Vettori in autoproduzione e che svolgono attività di handling a terzi.</i>

INTRODUZIONE

La Direttiva 96/67/CE, attuata con il d.lgs.13 gennaio 1999, n. 18, "*Attuazione della direttiva 96/67/CE relativa al libero accesso al mercato dei servizi di assistenza a terra negli aeroporti della Comunità*", ha introdotto, per gli enti di gestione degli aeroporti, i vettori e i prestatori che forniscono servizi di assistenza a terra, l'obbligo di operare la separazione contabile tra le attività legate alla fornitura dei predetti servizi e le altre esercitate.

La separazione contabile deve essere asseverata da un verificatore indipendente, il certificatore: questi, in particolare, deve attestare l'inesistenza di qualunque commistione tra i flussi finanziari derivanti dalle attività di assistenza a terra e quelli, invece, riconducibili alle altre attività esercitate dagli enti summenzionati.

Le presenti Linee Guida definiscono, pertanto, i criteri e le modalità per la predisposizione di uno schema di *prospetto di separazione contabile*, al fine di ottemperare l'art. 7 del citato decreto, da presentare ad ENAC al fine di fornire un adeguato flusso informativo certo, omogeneo e dettagliato della situazione economica dei prestatori *handling* e dei vettori che operano in autoproduzione.

Ulteriore finalità, quindi, è quella di contrastare eventuali forme di discriminazioni attuate attraverso trasferimenti incrociati di risorse tra le ricordate attività.

1. FONTI NORMATIVE E PRINCIPI CONTABILI

- Direttiva 96/67/CE del Consiglio del 15 ottobre 1996 relativa all'accesso al mercato dei servizi di assistenza a terra negli aeroporti della Comunità;
- Codice della Navigazione, artt. 705 e 706;
- Legge 10 ottobre 1990 n. 287, "*Norme per la tutela della concorrenza e del mercato*";
- Decreto legislativo 13 gennaio 1999, n. 18, "*Attuazione della direttiva 96/67/CE relativa al libero accesso al mercato dei servizi di assistenza a terra negli aeroporti della Comunità*";
- Codice Civile, Libro Quinto - Del lavoro, Tit. V - Delle società, Capo I, Artt. 2247-2510 ;
- Regolamento ENAC "*Certificazione dei prestatori di servizi aeroportuali di assistenza a terra*" (Ed. n. 5 del 23 aprile 2012);
- Circolare ENAC APT02B: "*Certificazione e sorveglianza dei prestatori di servizi aeroportuali di assistenza a terra*" (22 novembre 2013).

Si richiama l'attenzione, inoltre, sul recente decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 139, di recepimento della direttiva 34/2013/UE. La nuova disciplina, entrata in vigore a partire dalla

redazione dei **bilanci 2016**, ha introdotto, tra le altre, modifiche agli artt. 2424 - in tema di stato patrimoniale - e 2425 del Codice civile - in materia di redazione del conto economico - nonché semplificazioni contabili per le Micro e Piccole Imprese.

2. FINALITÀ ED AMBITO DI APPLICAZIONE

Il legislatore, affrontando il tema delle possibili alterazioni della concorrenza da parte dei gestori aeroportuali, dei prestatori di servizi di assistenza a terzi e dei vettori, con l'imposizione dell'obbligo di separazione contabile ha proseguito il proprio impegno di tutela della concorrenza.

In coerenza con tale obiettivo l'ENAC ha fornito indicazioni sul tema attraverso le "*Linee Guida applicative della Direttiva in materia di regolazione tariffaria dei servizi aeroportuali offerti in regime di esclusiva*", approvate con Decreto del Ministro delle Infrastrutture e dei Trasporti, il 10.12.2008, pubblicato sulla G.U. - Serie generale - 20 febbraio 2009, n. 42.

Con le presenti *Linee guida* vengono fornite indicazioni destinate a:

- a) Vettori in autoproduzione e che svolgono attività di *handling* a terzi;
- b) Imprese che svolgono servizi di assistenza a terra nonché ulteriori attività, anche in ambiti diversi da quello aeroportuale.

In tale contesto va richiamata l'attenzione sulle attività *handling* espletate da soggetti appartenenti a Gruppi societari. Infatti, va detto che nell'ambito di applicazione tracciato dall'art. 7, d. lgs. n. 18/99, vi rientra il tema della separazione contabile del "bilancio consolidato", riferito al gruppo societario di appartenenza per le imprese che:

- 1) siano tenute alla redazione del bilancio consolidato ai sensi del decreto legislativo 9 aprile 1991, n. 127;
- 2) rispondano almeno ad uno dei seguenti requisiti, e cioè:
 - operino in una delle attività di cui all'Allegato A), d.lgs. n. 18/99;
 - controllino almeno un'altra imprese operante nei citati settori;
 - detengano il controllo diretto di due o più imprese che operano in una o più delle attività indicate nell'Allegato A), d.lgs. n. 18/99.

Costituiscono comparti di separazione contabile anche i diversi scali presso cui opera il prestatore di servizi di assistenza a terra; se, pertanto, un unico soggetto opera in più aeroporti, ogni scalo costituirà un distinto comparto di separazione contabile.

3. ANALISI DI MERCATO

Il mercato italiano di *handling* si caratterizza per la sua elevata parcellizzazione. Nei restanti Paesi Europei, tendenzialmente, operano invece pochi *handlers* di dimensioni medio - grandi.

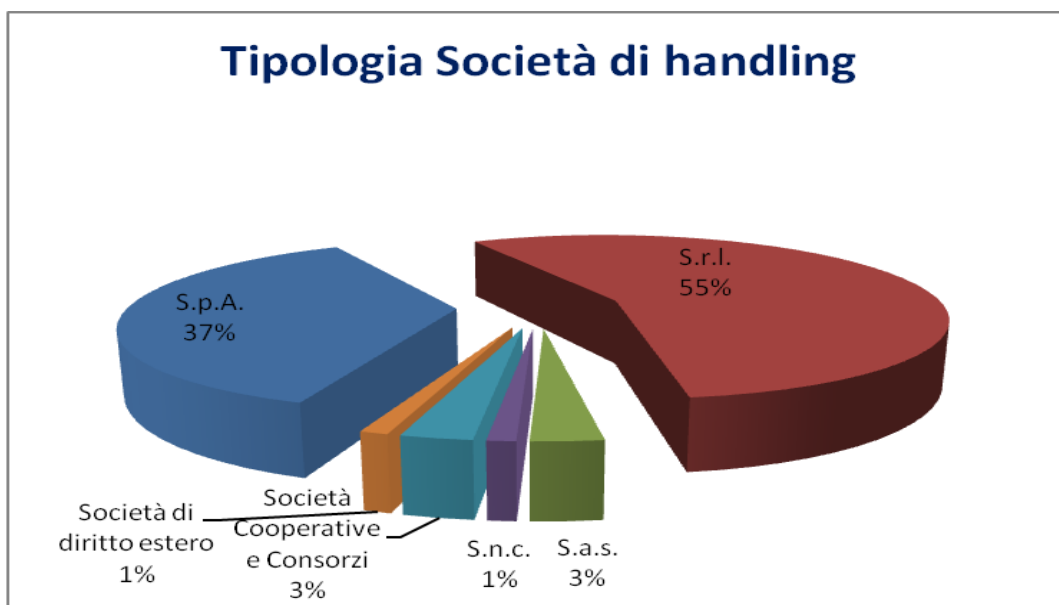
Il numero di prestatori certificati e la varietà di servizi di assistenza aeroportuale autorizzati sugli scali nazionali danno immediata evidenza della complessità del settore, nonché dell'incidenza di plurime realtà imprenditoriali sulla stessa filiera.

Nell'ambito delle categorie dei servizi di assistenza, pertanto, si registra la presenza di diversi grandi Gruppi, autorizzati ad operare non soltanto in Italia ma, anche, a livello europeo ed internazionale.

Per quanto concerne il dato italiano si osserva che solo il 30% degli operatori certificati sono *full handler*¹ (nel dato sono compresi le Società di gestione ed i prestatori di servizi di assistenza a terra, sia per l'aviazione commerciale che per quella generale), laddove la maggior parte dei soggetti certificati svolge attività relative solo per taluni dei segmenti contemplati dall'allegato A), d.lgs. n. 18/99.

Alla data del 31 dicembre 2015 risultano certificati validamente, quali prestatori di servizi di assistenza, 184 *handler*.

Dal grafico che segue si evince come tale mercato sia caratterizzato da differenti tipologie societarie e, conseguentemente, si articoli secondo modelli gestionali differenziati: in ogni caso, va sottolineato che ben il 92% dei predetti operatori risulta costituito sotto forma di società di capitali.



¹ Full handler: operatori che espletano l'intera gamma di servizi di handling, così come elencati nell'Allegato A), d. lgs. n. 18/99 (assistenza amministrativa a terra e supervisione, assistenza passeggeri, bagagli, merci e posta, assistenza operazioni in pista, assistenza pulizia e servizi di scalo, assistenza carburante ed olio, assistenza e manutenzione dell'aereo, assistenza trasporto aereo ed assistenza ristorazione "catering").

4. CRITERI GENERALI DI REDAZIONE DELLA CONTABILITÀ SEPARATA

Ai fini di una corretta impostazione della tematica della separazione contabile, l'impresa che svolga al contempo altre attività oltre quella di *handling*, deve adottare, ai sensi dell'art. 7 del d.lgs. 18/99, un sistema di tenuta della contabilità basato su dati analitici, verificabili e documentabili, in grado cioè di rilevare le poste economiche in maniera distinta per le attività di *handling*, come se queste fossero svolte da una impresa separata, allo scopo di evitare discriminazioni, trasferimenti incrociati di risorse e distorsioni della concorrenza.

La contabilità generale e quella analitica rispondono ad esigenze molto diverse.

La contabilità generale consiste infatti in un sistema di rilevazione quantitativa predisposto per la rilevazione e la rappresentazione di fatti di gestione relativi ad un'impresa, intesa nella sua globalità; essa è dunque finalizzata alla redazione di un bilancio di esercizio. Inoltre, la contabilità generale risponde ad una precisa funzione di garanzia nei confronti degli azionisti, dei terzi (in particolare, fornitori e dei creditori) e dell'Erario, imposta da specifiche disposizioni civilistiche e fiscali.

Il principio-guida che ne informa le rilevazioni è quello della "natura" delle transazioni con l'esterno.

La contabilità analitica, invece, opera la rielaborazione analitica "per destinazione" dei dati della contabilità generale, in ragione dei "prodotti/servizi erogati dall'azienda; pertanto, essa muove dai singoli processi produttivi per valutarne, sulla base di controlli di gestione, l'efficienza e la redditività, ottimizzando la gestione imprenditoriale.

In tale ipotesi, il principio-guida è la "destinazione" dell'utilizzo dei fattori produttivi a disposizione dell'azienda.

Si precisa che per "destinazione" si intende il processo di attribuzione dei costi e dei ricavi alle linee di servizio - note anche come *business unit*, o *aree strategiche d'affari* - gestite dall'impresa (ai fini delle presenti *Linee guida*, registriamo una *business unit* relativa all'*handling* ed una relativa alle altre attività svolte dall'impresa).

La redazione della contabilità separata, operata con criteri di trasparenza e pertinenza dei costi e dei ricavi afferenti i *servizi di assistenza a terra* e le altre attività svolte, dà piena evidenza della riconciliabilità di ciascun aggregato aziendale nonché della coerenza delle poste individuate con le risultanze del bilancio civilistico.

Per assicurare la tendenziale uniformità delle informazioni rese dagli Operatori che svolgono attività di assistenza a terra, si fornisce il predisposto prospetto sintetico (All. A).

5. LE ATTIVITÀ OGGETTO DI SEPARAZIONE CONTABILE

L'individuazione delle attività di impresa è il primo passaggio per la separazione contabile. In relazione alle operazioni svolte, infatti, sarebbe opportuno che l'impresa procedesse alla loro classificazione e a quella delle poste contabili economiche alle stesse riferibili.

La contabilità separata, pertanto, in coerenza con il quadro legislativo andrebbe strutturata per centri di costo, per consentire di distinguere, dal punto di vista contabile, i costi ed i ricavi afferenti le attività oggetto della separazione stessa.

Data tale premessa, gli Scali dovrebbero correttamente essere configurati come singoli centri di costo, tenendo conto – si ripete – della necessità di mantenere una duplice classificazione, rispettivamente per le attività di impresa esercitate al di fuori di quelle ricomprese dal d. lgs. n.18/99, definite come *Altre Attività*, e per quelle svolte nel settore *handling*.

La relazione univoca tra ciascun centro di costo e le correlate attività previste dall'All. A) del richiamato decreto consente una più raffinata lettura dei fatti di gestione aziendale rispetto al solo apporto delle informazioni ricavate dalla contabilità generale.

6. PRINCIPI E CRITERI PER LA SEPARAZIONE CONTABILE

Ai fini della redazione del prospetto di contabilità separata occorre estrapolare dal conto economico di riferimento, *non comprensivo del carico fiscale per imposte correnti e differite*, i costi e i ricavi afferenti le attività di assistenza a terra.

I criteri per la costruzione della separazione contabile tengono conto dei seguenti principi rinvenibili, peraltro, nelle *“Linee guida applicative della Direttiva in materia di regolazione tariffaria dei servizi aeroportuali offerti in regime di esclusiva” (par. 5), approvate con Decreto del Ministro delle Infrastrutture e dei Trasporti 10 dicembre 2008, pubblicato sulla G.U. 20 febbraio 2009, n. 42.:*

- a) pertinenza;
- b) causalità;
- c) congruità;
- d) oggettività;
- e) proporzionalità;
- f) competenza (secondo l'anno di riferimento);
- g) trasparenza;
- h) raffrontabilità nel tempo.

Ciò comporta che dall'analisi dei ricavi connessi alle attività di *handling* questi dovrebbero risultare come:

- a) pertinenti, ossia immediatamente riconoscibili come proventi connessi allo svolgimento di attività di *handling*;
- b) quantificabili, misurabili cioè attraverso parametri oggettivi;
- c) congrui, rispetto a valutazioni di mercato e di efficienza;
- d) effettivamente sostenuti dal soggetto che registra tali ricavi.

Ai fini della redazione della contabilità separata i costi possono risultare di pertinenza:

- a) esclusiva di uno specifico aeroporto;
- b) di più aeroporti, in tal caso allocabili in base a specifici *drivers*;
- c) dell'insieme dei servizi (incluse spese generali) allocabili in base a *drivers* aggregati.

La predisposizione della contabilità separata potrebbe dunque strutturarsi attraverso un percorso così delineato:

1. *Attribuzione diretta* alle attività di tutte le poste economiche che è possibile attribuire in modo completo ed esclusivo, ovvero quando la voce economica è attribuibile in modo completo ed esclusivo (come per il caso dei costi per affitto banchi *check-in*, o delle pulizie in cabina);
2. attribuzione delle poste economiche mediante una *misurazione specifica che consenta l'attribuzione diretta* all'attività di *handling* (attribuzione diretta *pro-quota*);
3. attribuzione delle poste economiche che non sono attribuibili direttamente alle attività; tale ipotesi costituisce una soluzione contabile di seconda istanza, da utilizzare solo quando non è possibile l'attribuzione diretta alle attività, per mezzo di *driver* convenzionali di cui si dirà in seguito.

Si precisa che l'allocazione "*diretta*" si applica per l'attribuzione dei costi che, in base ad evidenze documentali, risultino oggettivamente ed esclusivamente attribuibili a specifici servizi di *handling* quali a titolo esemplificativo:

- materiali di diretto impiego nella produzione del servizio di *handling*;
- personale direttamente impiegato (es. personale per il *marshalling*);
- utenze e altri servizi, se rilevabili nei consumi per unità (allacci separati, ecc.);
- manutenzioni ordinarie (contratti specialistici, ordini interni, ecc.);
- ammortamenti di specifici impianti o macchinari;
- altri costi direttamente attribuibili.

In linea generale invece l'allocazione "pro quota" è prevista per oneri quali:

- pulizie;
- utenze;
- manutenzione ordinaria,

ed è realizzabile laddove possibile, in carenza di differenti criteri di pari trasparenza ed oggettività - attraverso per esempio il *driver Full Time Equivalent "FTE"*, ovvero il numero delle FTE impiegate per l'attività.

Anche le spese amministrative connesse alla gestione del personale (es: buste paga, turnazione, ferie, liquidazioni, oneri assicurativi e contributivi, ecc.) saranno ripartite per singolo scalo in ragione del numero di "dipendenti" addetti alle attività di *handling*.

L'allocazione è, invece "*indiretta*" quando avviene per mezzo di una ripartizione basata su un sistema di attribuzione (*driver*) di natura convenzionale, che non misura cioè il fattore produttivo sottostante, ma una grandezza diversa che si suppone possa essere, più o meno, correlata con quel fattore.

I costi generali ascrivibili al complesso delle attività svolte dal soggetto (come nel caso di vettore, soggetto che eroga carburante o altro) non diversamente ripartibili tra i servizi di *handling* e le *altre* attività svolte sulla base di *driver* pertinenti ed obiettivi, sono ribaltati in proporzione al rapporto tra i costi diretti e indiretti pro quota del singolo servizio (*handling* o *altre attività*) e i costi diretti ed indiretti allocati al complesso delle attività svolte.

Rientrano tra i costi generali, a titolo esemplificativo e non esaustivo, o sono ad essi assimilati:

- a) oneri per organi societari;
- b) canone di sub concessione;
- c) assicurazioni aeroportuali;
- d) ammortamenti materiali ed immateriali non direttamente ascrivibili ai singoli servizi;
- e) utenze e servizi non imputabili ai singoli locali utilizzati.

Il prospetto (Allegato "A") può contribuire al processo di riconciliazione dei dati in esso riportati con le risultanze del bilancio civilistico, in merito al quale dovrà poi esprimersi il certificatore, secondo quanto si vedrà al successivo paragrafo.

7. IL PROSPETTO DI CONTABILITÀ SEPARATO E LA RELAZIONE DEL REVISORE O DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE

Il prestatore di servizi di *handling* che svolge anche *altre* attività redige il prospetto di contabilità separato da fornire all'ENAC che, come già detto, riporta i costi per "natura" secondo l'ordine e la classificazione civilistica, e ne individua l'allocazione per destinazione sui singoli scali in forma aggregata (diretta, indiretta con *driver*).

Nell'ultima colonna, per la ricordata esigenza di riconciliabilità tra le poste evidenziate ed i dati della contabilità analitica, devono essere evidenziate le risultanze del bilancio.

L'impianto contabile, in relazione alla complessità ed al grado di analiticità, deve essere coerente con la dimensione dell'impresa aeroportuale, consentendo la rilevazione automatica dei dati di costo e di ricavo per "destinazione", da riferire sia alle attività di *handling* che alle *altre* attività svolte dall'impresa.

Il prospetto così impostato, pertanto, sembra in grado di garantire la pronta raffrontabilità, nel tempo, dei dati riportati, in una logica di sistema che esige la loro verificabilità e la conseguente certificazione annuale resa da un Revisore/Società di revisione (di seguito definito Certificatore), dei processi di imputazione costi/ricavi oggetto di separazione contabile (*cf.* art. 7, d. lgs. n. 18/99).

In proposito si ritiene utile suggerire alle imprese che svolgono attività di assistenza a terra, di presentare (entro un termine ragionevole dall'approvazione del bilancio di esercizio) il prospetto di contabilità separata delle attività di *handling*, unitamente al bilancio societario e/o consolidato.

Si richiama in proposito la Circolare APT-02 B che, in tema di certificazione dei prestatori di servizi a terra, richiede espressamente che i dati forniti ad ENAC devono essere asseverati da apposita società di revisione contabile che si esprime sulla loro conformità.

La valutazione del Certificatore deve concentrarsi sulla qualità della redazione nonché sulla conseguente rappresentazione del prospetto elaborato dall'impresa. Essa, inoltre, si estende all'appropriatezza dei principi contabili adottati, alla ragionevolezza delle stime contabili effettuate, nonché alla presentazione del prospetto nel suo complesso.

La relazione del Certificatore sul prospetto di separazione contabile deve, inoltre, contenere le seguenti informazioni circa:

- a. la corrispondenza dei principi contabili adottati nella redazione del prospetto con quelli adottati nel bilancio aziendale;
- b. la quadratura dei saldi delle voci economiche con quelli risultanti dal bilancio aziendale;
- c. il rispetto dei principi di separazione contabile delle attività e del divieto di trasferimenti incrociati tra attività e tra comparti (Scali aeroportuali);
- d. la correttezza delle procedure gestionali volte alla costruzione dei *driver* e alla attendibilità dei dati fisici di supporto;
- e. la rispondenza dei dati e della loro allocazione alla legislazione vigente ed alle presenti *Linee Guida*.

8. MODALITÀ DI TRASMISSIONE DEI DATI ALL'ENAC E DECORRENZA DEGLI OBBLIGHI DI SEPARAZIONE CONTABILE

Il prospetto di separazione contabile e la relazione del revisore (o della società di revisione) di cui al punto 8 ed il bilancio di esercizio sono trasmessi via PEC all'ENAC.

Le presenti *Linee Guida* si applicano dall'esercizio 2017.

ALLEGATO A “IL PROSPETTO DI CONTABILITÀ’ SEPARATA”

Il Prospetto di Contabilità separata Handling

CONTO ECONOMICO 31/12...	servizi di assistenza a terra			altre attività	TOTALE GENERALE	TOTALE (Bilancio)
	Aeroporto	Aeroporto	Aeroporto			
			
A) Valore della produzione:						
1) ricavi delle vendite e delle prestazioni						
2) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni						
3) altri ricavi e proventi						
B) Costi della produzione :						
1) per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci						
2) per servizi						
3) per godimento di beni di terzi						
4) per il personale						
5) ammortamenti e svalutazioni:						
a) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali						
b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali						
c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni						
d) svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide						
6) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci						
7) accantonamenti per rischi						
8) altri accantonamenti						
9) oneri diversi di gestione						
Differenza tra valore e costi della produzione (A-B)						
C) Proventi e oneri finanziari						
D) Rettifiche di valore di attività e passività finanziarie						
Utile/Perdita esercizio						