

Risposta n. 724/2021

OGGETTO: Modifica del piano di ammortamento fiscale di una centrale eolica -
Articoli 102, comma 2, e 109, comma 4, del TUIR

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La società ALFA (di seguito anche "Società" o "Istante") - che opera nel settore delle energie rinnovabili e esercita l'attività di realizzazione e gestione di impianti di produzione di energia elettrica - chiede chiarimenti in merito alla modifica del piano di ammortamento fiscale del parco eolico ... (di seguito "Impianto").

L'Impianto, che è stato acquistato con la formula "chiavi in mano" mediante contratto di appalto ed è entrato in funzione nel corso del 200n, è composto da aereogeneratori che producono energia elettrica sfruttando l'energia del vento, ossia da macchine formate da componenti fisse, quali la torre (c.d. parte "immobiliare") e componenti meccaniche, quali navicella, rotore e trasformatore (c.d. parte "impiantistica" o "mobiliare").

I singoli aerogeneratori possono essere dotati, inoltre, di una cabina di macchina che contiene le apparecchiature di media tensione e il quadro di comando e controllo (cc.dd. "altre componenti impiantistiche"); nelle macchine di grossa taglia, le

apparecchiature elettriche sono interne alla torre.

Le strade interne all'impianto consentono l'accesso alle piazzole, al centro delle quali sono installati gli aerogeneratori.

L'intero costo sostenuto per la realizzazione dell'Impianto, pari a circa ... euro, è stato iscritto nella voce "Impianti e macchinari" tra le immobilizzazioni di stato patrimoniale, senza operare alcuna distinzione tra le diverse componenti che lo formano in quanto il contratto di appalto prevedeva la realizzazione "chiavi in mano" dell'intero parco eolico.

Il piano di ammortamento civilistico attualmente in corso - in applicazione dei principi contabili nazionali adottati ai fini della redazione del bilancio - prevede l'applicazione dell'aliquota del 5%, stimata sulla base della vita utile dell'impianto stesso (aliquota rapportata, fino al 2018, ai giorni di effettivo utilizzo del bene e, dal 2019, fissa al 5%).

Ai fini dell'IRES, in applicazione del combinato disposto delle norme di cui agli articoli 102, comma 2, e 109, comma 4, del TUIR, la Società ha sempre considerato deducibile il minore tra il costo imputato a conto economico e la quota di ammortamento calcolata sulla base dell'aliquota prevista dalla tabella allegata al decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 31 dicembre 1988 (di seguito "decreto ministeriale"), tenendo conto delle indicazioni di prassi fornite nel tempo dall'Amministrazione finanziaria.

In dettaglio, la Società ha ritenuto applicabile il coefficiente fiscale del 4% previsto per i "Fabbricati destinati all'industria", in adesione a quanto affermato dalla circolare n. 36/E del 19 dicembre 2013 che, vincolando la qualificazione fiscale degli impianti fotovoltaici ed eolici alla loro rilevanza catastale, ha chiarito che tali impianti fossero da considerarsi "beni immobili".

Tale posizione è stata successivamente superata a seguito dell'entrata in vigore della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016), che ha riconosciuto come gli impianti eolici siano, invero, costituiti sia da componenti mobiliari (o

impiantistiche) che immobiliari; di conseguenza, la circolare n. 4/E del 30 marzo 2017 ha individuato, sulla scia della nuova qualificazione catastale, diverse aliquote fiscali di ammortamento per le diverse componenti della centrale eolica: l'aliquota del 4% per la componente immobiliare e l'aliquota del 9% per la componente impiantistica.

La Società evidenzia di aver proceduto, nel 2014, ad effettuare l'*impairment test* sull'Impianto secondo le indicazioni contenute nel principio contabile OIC 9 ("Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali"), all'esito del quale, verificata l'impossibilità di poter recuperare l'intero valore d'uso dell'impianto, ha operato una svalutazione per un importo pari ad euro

Ai fini dell'IRES, la svalutazione in questione, rappresentando una componente meramente valutativa, è stata oggetto di ripresa a tassazione per l'intero importo.

Alla luce di quanto sopra esposto, la Società riassume il comportamento adottato ai fini IRES dal 2007 al 2018:

- **dal 2007 al 2012**: la Società ha considerato *tout court* deducibile la quota d'ammortamento imputata a conto economico;

- **nel 2013**: in ossequio ai chiarimenti forniti con la circolare n. 36/E del 2013, la Società ha dedotto la quota di ammortamento nei limiti del coefficiente fiscale del 4% relativa ai beni immobili; conseguentemente, ALFA, in sede di dichiarazione dei redditi, ha operato una variazione in aumento del reddito imponibile pari alla differenza tra la quota di ammortamento civilistico imputata a conto economico e quella fiscalmente deducibile del 4%;

- **nel 2014**: l'Istante, ha operato una variazione in aumento relativa alla quota di ammortamento (come per il 2013) e una variazione in aumento relativa all'intera svalutazione civilistica effettuata (pari ad euro ...), indeducibile ai sensi dell'articolo 101, comma 1, del TUIR;

- **dal 2015 al 2018**: considerato che la svalutazione civilistica non ha comportato la riduzione del valore fiscalmente riconosciuto dell'*asset* a cui si riferisce, a partire dal 2015 la Società, al fine di individuare la quota di ammortamento deducibile, ha

confrontato la quota di ammortamento imputata a conto economico con la quota fiscale teorica ammessa in deduzione (vale a dire quella calcolata applicando l'aliquota fiscale del 4 per cento al costo storico dell'impianto eolico al lordo della svalutazione); considerato che negli anni dal 2015 al 2018 la quota di ammortamento rilevata a conto economico è risultata sempre maggiore rispetto a quella fiscalmente ammessa, ALFA ha proceduto ad effettuare una ripresa in aumento pari alla differenza tra i due importi.

A tal riguardo, l'Istante precisa che anche dopo i chiarimenti dell'intervenuta circolare n. 4/E del 2017, "la Società ha continuato a ritenere applicabile l'aliquota del 4 per cento all'intero costo dell'impianto, non essendo in grado di ripartire sulla base delle risultanze contabili, del contratto di appalto e delle fatture di acquisto, il costo storico dell'Impianto tra la componente impiantistica" e quella immobiliare (v. pag. ... dell'istanza di interpello).

In definitiva, per il combinato effetto della svalutazione di bilancio e del differenziale di aliquota di ammortamento, al 31 dicembre 2018 risulta un disallineamento tra il valore civilistico dell'impianto (più basso) e il valore fiscale (più alto) pari ad euro

Al fine di ripartire l'intero costo dell'impianto tra le componenti impiantistica ed immobiliare, l'Istante ha richiesto ad un esperto indipendente la redazione di un'apposita perizia, all'esito della quale è stata individuata la seguente incidenza sul valore totale dell'impianto eolico:

- componente immobiliare X%;
- componente impiantistica Y%.

Coerentemente con le indicazioni fornite dalle circolari n. 2/E e n. 27/E del 2016, unitamente alle indicazioni fornite dalla legge di stabilità 2016 in ambito catastale per lo scorporo delle componenti mobiliari ai fini della rideterminazione della rendita, il tecnico, con perizia del ... 2020, ha considerato rientranti nell'ambito delle componenti immobiliari la torre, il cavidotto e le opere civili, mentre hanno concorso alla formazione del costo riferibile alle componenti mobiliari il rotore e la navicella.

Sulla base dei costi di realizzazione vigenti all'epoca di realizzazione dell'impianto e delle suddette linee guida, il perito ha, quindi, individuato la quota parte di costo da attribuirsi alla parte immobiliare (X%) e quella riferibile invece alle componenti impiantistiche (Y%).

Per effetto di tale ripartizione, dunque, al 1° gennaio 2019 la situazione relativa all'impianto eolico sarebbe la seguente:

- costo storico civilistico e fiscale: euro ... (di cui euro ... attribuibili alla componente immobiliare ed euro ... attribuibili alla componente impiantistica);
- fondi ammortamento civilistici e fiscali: sono stati ripartiti pro-quota tra la componente immobiliare e quella impiantistica (rispettivamente X% e Y%);
- svalutazione civilistica dell'esercizio 2014: euro ... (imputabile - indirettamente - per il X% alla componente immobiliare e per il Y% alla componente impiantistica);
- costo civilistico residuo da ammortizzare: euro ... (di cui euro ... attribuibili alla componente immobiliare ed euro ... attribuibili alla componente impiantistica);
- costo fiscale residuo da ammortizzare: euro ... (di cui euro ... attribuibili alla componente immobiliare ed euro ... attribuibili alla componente impiantistica).

Pertanto, il disallineamento esistente al 1° gennaio 2019 tra il costo civilistico residuo e il costo fiscale residuo sarebbe pari ad euro ... (di cui euro ... attribuibili alla componente immobiliare ed euro ... attribuibili alla componente impiantistica).

Ciò posto, l'Istante - a seguito dell'individuazione, tramite perizia, della parte del costo imputabile alle componenti immobiliare e impiantistica dell'Impianto eolico e fermo restando che civilisticamente entrambe le componenti sono ammortizzate applicando l'aliquota del 5% - chiede di poter modificare, dal periodo d'imposta 2019, il piano di ammortamento fiscale, assoggettando ad aliquota del 9% le componenti impiantistiche e mantenendo invariata l'aliquota del 4 per cento per la componente immobiliare. Nel dettaglio, la Società chiede conferma della correttezza dell'approccio di seguito descritto.

Componente immobiliare: a partire dall'esercizio 2019 sarà dedotto

l'ammortamento calcolato applicando l'aliquota fiscale del 4% al costo storico (al lordo della svalutazione) riferibile esclusivamente a tale componente; ciò in quanto la quota annua di ammortamento fiscale è comunque inferiore alla quota di ammortamento annualmente imputata a conto economico riferibile alla componente immobiliare. Ciò comporterà la rilevazione di una variazione in aumento in dichiarazione dei redditi, per tutte le annualità fino a completamento del piano di ammortamento civilistico; solo a partire dal 203 n si procederà al recupero delle quote non dedotte nel tempo - sia a titolo di svalutazione che di ammortamento - deducendo annualmente le quote di ammortamento fiscali residue (sempre nei limiti dell'importo massimo calcolato in applicazione della normativa fiscale).

Componente impiantistica: a partire dal 2019 - e per le annualità successive fino a capienza degli importi ripresi a tassazione nei precedenti esercizi - sarà dedotto a titolo di ammortamento l'importo calcolato applicando l'aliquota fiscale del 9% al costo storico (al lordo della svalutazione) riferibile alle componenti mobiliari; ciò comporta un recupero, nei limiti dell'ammortamento fiscale calcolato in base al 9%, degli importi ripresi a tassazione negli esercizi precedenti a titolo di svalutazione e/o di ammortamento non deducibile. In relazione a tali importi, infatti, si è già registrata la previa imputazione del costo a conto economico negli esercizi dal 2013 al 2018. In dettaglio, tale riassorbimento sarà consentito in ciascun esercizio nei limiti della differenza tra la quota di ammortamento fiscale, calcolata applicando il coefficiente del 9 per cento previsto per la componente impiantistica, e la quota di ammortamento imputata a conto economico, in sede contabile, per la medesima componente. L'Istante precisa che al termine della fase di "recupero" - che da piano dovrebbe avvenire entro l'esercizio 202 n - la quota di ammortamento fiscale ammessa in deduzione relativamente alla componente impiantistica incontrerà gli ordinari limiti della previa imputazione a conto economico, ai sensi dell'articolo 109, comma 4, del TUIR (quindi sarà dedotto l'importo imputato a conto economico, calcolato applicando l'aliquota civilistica del 5%).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Con riferimento alla componente immobiliare, l'Istante ritiene che gli ammortamenti non dedotti negli esercizi dal 2013 al 2018 potranno essere recuperati solo a partire dall'esercizio 203 n (esercizio in cui termina il periodo di ammortamento civilistico) attraverso delle variazioni in diminuzione del reddito imponibile ai fini IRES; ciò in quanto la quota massima di ammortamento fiscale relativa a tale componente (pari al 4% del costo storico al lordo della svalutazione) è inferiore alla quota registrata nel conto economico di esercizio ai fini civilistici (pari al 5% del costo storico al netto della svalutazione).

Pertanto, il disallineamento relativo alla componente immobiliare potrà essere recuperato soltanto al termine del processo di ammortamento civilistico, tramite le variazioni extracontabili come da piano predisposto.

Per quanto attiene, invece, alla componente impiantistica, a parere dell'Istante gli ammortamenti non dedotti negli esercizi dal 2013 al 2018 potranno essere recuperati già a partire dall'esercizio 2019 attraverso delle variazioni in diminuzione del reddito imponibile ai fini IRES; ciò in quanto dal 2019 la quota massima di ammortamento fiscale relativa a tale componente (pari al 9% del costo storico al lordo della svalutazione) risulta essere superiore alla quota registrata nel conto economico di esercizio ai fini civilistici (pari al 5% del costo storico al netto della svalutazione).

Pertanto, il recupero del disallineamento relativo alla componente impiantistica sarà effettuato, già dal 2019, operando delle variazioni in diminuzione pari alla differenza tra la quota di ammortamento fiscale calcolata applicando il coefficiente tabellare del 9% e la quota imputata a conto economico.

Al termine della fase di "recupero" - che da piano dovrebbe avvenire nell'esercizio 202 n - la quota di ammortamento fiscale ammessa in deduzione relativamente alla componente impiantistica incontrerà gli ordinari limiti della previa

imputazione a conto economico, ai sensi dell'articolo 109, comma 4, del TUIR, e sarà quindi effettuata nei limiti della quota di ammortamento imputata annualmente a conto economico (pari al 5% del costo storico al netto della svalutazione), minore rispetto all'ammortamento massimo consentito fiscalmente (pari al 9% del costo storico al lordo della svalutazione).

Tale comportamento sarebbe in linea con la normativa esistente in tema di deducibilità degli ammortamenti, laddove l'articolo 102, comma 2, del TUIR prevede che la deduzione delle quote di ammortamento è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con il D.M. 31 dicembre 1988, fermo restando il rispetto del principio di previa imputazione al conto economico, ai sensi dell'articolo 109, comma 4, del TUIR.

Per la Società è indubbio che, in relazione alla componente impiantistica, gli ammortamenti e la svalutazione oggetto di ripresa a tassazione negli esercizi dal 2013 al 2018 siano già stati imputati a conto economico negli esercizi precedenti e che, verificandosi le condizioni per la deducibilità solo nel 2019, a partire da tale esercizio deve esserne consentito il recupero.

Tale soluzione, secondo l'Istante, trova conferma non solo nella normativa fiscale citata ma, altresì, in documenti di prassi emanati dall'Amministrazione finanziaria, in particolare:

- nella risoluzione n. 98/E del 19 dicembre 2013, che ha disciplinato la fattispecie del "riassorbimento" fiscale delle svalutazioni civilistiche delle immobilizzazioni materiali;

- nella risoluzione n. 78/E del 17 giugno 2005, laddove è stata riconosciuta la possibilità di dedurre dal reddito dei futuri esercizi - attraverso variazioni in diminuzione - il minore ammontare (rispetto a quello civilistico) degli ammortamenti non dedotti in precedenza soltanto nei casi, come quello di specie, in cui le variazioni in diminuzione siano correlate a simmetriche variazioni in aumento resesi necessarie a seguito della imputazione al conto economico relativo a precedenti esercizi di

ammortamenti calcolati in misura superiore a quella fiscalmente consentita in applicazione dei coefficienti stabiliti dal decreto ministeriale del 31 dicembre 1988.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si evidenzia che il presente parere viene reso sulla base delle argomentazioni esposte e degli elementi rappresentati dal contribuente, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto, e non riguarda la verifica della correttezza del comportamento contabile adottato dalla Società, della quantificazione delle quote dei costi deducibili e del procedimento di individuazione delle componenti immobiliare e impiantistica della centrale eolica; tale verifica, infatti, richiedendo un esame di fatto della situazione del contribuente, esula dalle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di interpello.

Ciò premesso, la soluzione prospettata dall'Istante si ritiene condivisibile solo in parte.

Il paragrafo 9 della circolare n. 4/E del 2017 (intitolato *"Super ammortamento degli impianti fotovoltaici ed eolici"*) ha esaminato gli effetti prodotti, ai fini dell'ammortamento e del super ammortamento, dall'articolo 1, comma 21, della legge di stabilità 2016 (concernente i cc.dd. "imbullonati"), che prevede diverse e specifiche regole di determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E.

Il citato comma 21 prevede che *"A decorrere dal 1° gennaio 2016, la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E, è effettuata, tramite stima diretta, tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi ad essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento. Sono esclusi dalla stessa stima diretta macchinari,*

congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo".

Alla luce della novità legislativa introdotta dal citato comma 21, la circolare n. 4/E del 2017, dopo aver chiarito i principi in base ai quali effettuare la distinzione tra componente immobiliare e impiantistica di un bene, ha affermato che le componenti impiantistiche, escluse dalla determinazione della rendita catastale degli immobili ospitanti le centrali fotovoltaiche ed eoliche, non possono essere considerate "beni immobili" nel senso inteso dalla circolare n. 36/E del 2013 ai fini della determinazione dell'aliquota di ammortamento.

Di conseguenza:

- ai costi relativi alla componente immobiliare delle centrali fotovoltaiche ed eoliche risulta applicabile l'aliquota di ammortamento fiscale del 4% prevista dalla circolare n. 36/E per i beni immobili;

- ai costi relativi alla componente impiantistica delle centrali fotovoltaiche ed eoliche risulta applicabile l'aliquota di ammortamento fiscale del 9% prevista dalla circolare n. 36/E per i beni mobili.

Al riguardo, la scrivente, con la richiesta di documentazione integrativa del ... (prot. RU n. ...), ha chiesto di chiarire le ragioni per le quali la Società non ha provveduto alla suddivisione "fiscale" tra la componente impiantistica e la componente immobiliare nel periodo d'imposta 2016, anno di entrata in vigore del comma 21 in argomento, anche a seguito delle precisazioni contenute nella circolare n. 4/E del 30 marzo 2017 (paragrafo 9).

Con risposta del ... (prot. RU n. ...) l'Istante ha precisato quanto segue: "(...) la Società è stata acquistata dopo il 2016 dalla società BETA da GAMMA (...).

A seguito dell'acquisto della partecipazione societaria è cambiato non solo il socio di riferimento, ma anche il management e le diverse funzioni aziendali.

Il precedente management della Società, in essere fino alla data di cessione delle quote, non aveva ritenuto opportuno procedere all'effettuazione della suddivisione in parola, ritenendo l'iter complesso e non di agevole realizzazione.

Il nuovo management, anche in coerenza con l'impostazione adottata da altre società riconducibili allo stesso gruppo, ha, per contro, valutato opportuno procedere alla separazione delle componenti immobiliari e mobiliari dell'impianto e al fine di avere conferma del proprio corretto operato sul piano fiscale ha presentato la presente istanza di interpello."

Al riguardo, considerato che gli effetti del comma 21 in esame decorrono dal 1° gennaio 2016 e che i chiarimenti in tema di ammortamento delle centrali fotovoltaiche ed eoliche sono stati forniti con la circolare n. 4/E il 30 marzo del 2017 (ben prima della scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2016), si ritiene che la Società, ai fini dell'IRES, avrebbe dovuto procedere al separato calcolo dell'ammortamento della componente immobiliare e della componente impiantistica della centrale eolica già dal 1° gennaio 2016.

Si concorda, invece, con la tesi prospettata dall'Istante circa le modalità di riassorbimento del disallineamento relativo alla componente immobiliare e alla componente impiantistica.

L'articolo 102, comma 2, del TUIR, stabilisce che la deduzione delle quote di ammortamento *"è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze..."* (il decreto ministeriale 31 dicembre 1988).

La deduzione, ovviamente, è consentita nel rispetto del principio di previa imputazione al conto economico, di cui all'articolo 109, comma 4, del TUIR, in base al quale le spese e gli altri componenti negativi sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano imputati *"al conto economico relativo all'esercizio di competenza"*, ovvero *"al conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle precedenti norme della presente sezione che dispongono o consentono il rinvio"*.

La risoluzione n. 98/E del 19 dicembre 2013, correttamente richiamata dall'Istante, ha fornito chiarimenti in merito alla problematica, già trattata nella

circolare n. 26/E del 20 giugno 2012, delle modalità di "riassorbimento", ai fini IRES e IRAP, della svalutazione delle immobilizzazioni materiali avente rilevanza solo civilistica.

Con la risoluzione in argomento è stato precisato che la svalutazione può essere recuperata, ai fini IRES, deducendo delle quote di ammortamento più alte rispetto a quelle imputate al conto economico, attraverso l'effettuazione di variazioni in diminuzione nella dichiarazione dei redditi; tali variazioni devono essere determinate nella misura massima consentita, pari alla differenza tra la quota di ammortamento fiscale (calcolata in base al coefficiente previsto dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988) e la quota di ammortamento imputata a conto economico.

Il documento di prassi in esame ha stabilito che la deduzione del costo imputato a conto economico con la svalutazione e rinviata ai successivi esercizi deve essere effettuata obbligatoriamente, applicando l'articolo 109, comma 4, lettera a), del TUIR, nella misura massima consentita dalla normativa fiscale, a partire dall'esercizio in cui si generano le condizioni per la sua deducibilità.

I principi espressi dalla risoluzione n. 98/E del 2013, che consentono di riassorbire il disallineamento derivante dalla svalutazione solo civilistica attraverso un incremento delle quote annue di ammortamento fiscale (fino al limite massimo costituito dal coefficiente tabellare), valgono - a maggior ragione - anche per il disallineamento che scaturisce dalla diversa dinamica temporale dell'ammortamento civilistico rispetto all'ammortamento fiscale.

Con riferimento al caso di specie, si ritiene che ALFA debba procedere alla separazione tra la componente immobiliare e la componente impiantistica della centrale eolica già dal 1° gennaio 2016; pertanto la Società dovrà determinare il disallineamento totale esistente al 31 dicembre 2015 e dovrà riassorbirlo in base alle diverse dinamiche dell'ammortamento civilistico e fiscale relative alla componente immobiliare e alla componente impiantistica, nel rispetto dei criteri sopra esposti relativamente alla risoluzione n. 98/E del 2013 (correttamente richiamati nella

soluzione proposta dalla Società nell'istanza di interpello).

In conclusione, dal periodo d'imposta 2016 l'Istante dovrà riassorbire il disallineamento totale esistente al 31 dicembre 2015 separatamente per le due componenti della centrale eolica (immobiliare e impiantistica); per ciascuna delle predette componenti, il riassorbimento del disallineamento in questione (e di quello - eventuale - generato successivamente dalla diversa dinamica temporale dell'ammortamento civilistico rispetto all'ammortamento fiscale) dovrà iniziare a partire dall'esercizio in cui si vi sia "capienza" - ossia dall'esercizio in cui la quota massima di ammortamento fiscale, calcolata con l'applicazione delle aliquote tabellari previste dal decreto ministeriale del 31 dicembre 1988, risulti superiore alla quota di ammortamento imputata a conto economico - e dovrà essere effettuato nella misura massima consentita dalla normativa fiscale, in modo da evitare ogni possibile arbitraggio.

Per i periodi d'imposta 2016 e seguenti, per i quali, ai fini dell'IRES, non è stata effettuata la separazione tra la componente immobiliare e la componente impiantistica della centrale, l'Istante dovrà fare ricorso agli ordinari strumenti messi a disposizione dall'ordinamento che consentono la rettifica del reddito imponibile per il periodo d'imposta di competenza (ad es. dichiarazione integrativa).

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)