

Risposta n. 272/2022

OGGETTO: Articoli 83 e 107 del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.
Accantonamenti relativi al fondo rischi recupero ambientale.

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

QUESITO

La società istante dichiara di svolgere attività di produzione fotovoltaica, utilizzando un impianto fotovoltaico acquistato ed entrato in esercizio il 31 dicembre 2013, per la vendita dell'energia, c.d. impresa di scopo.

In relazione alla gestione del suddetto impianto la società fa presente di aver sottoscritto una Convenzione con il Gestore dei Servizi Energetici - GSE Spa per il riconoscimento della tariffa incentivante che sarà erogata per 20 anni dal 31 dicembre 2013 al 31 dicembre 2033 ai sensi dell'articolo 10 della Convenzione stessa.

L'istante osserva che *«allo scadere della Convenzione con GSE Spa, al termine della produzione, la società ha l'obbligo di procedere alla dismissione dell'impianto e ripristinare i luoghi dove ora insiste l'impianto, come precisato dall'articolo 38 dell'allegato sub A) del titolo autorizzativo (...)»*.

In relazione ai costi connessi agli obblighi contrattuali assunti dall'impresa e relativi alla dismissione dell'impianto e ripristino dei luoghi ove esso insiste, l'istante

fa presente che gli stessi saranno sostenuti successivamente alla scadenza della convenzione che cesserà di generare ricavi. Questi ultimi infatti sono legati, come da convenzione, alla tariffa incentivante, riconosciuta all'impianto fotovoltaico e cessano successivamente al 31 dicembre 2033, periodo a partire dal quale dovranno essere sostenuti i costi per lo smaltimento dell'impianto.

Con documentazione integrativa protocollo R.U. n....del ...2022, la società ha precisato, inoltre, che non si configura come micro impresa ai sensi dell'articolo 2435-ter del codice civile, che ha l'obbligo di smaltire l'impianto come previsto nell'Autorizzazione Unica alla costruzione e di aver riscattato l'impianto in leasing anticipatamente nel 2020 anno in cui viene iscritto tra le immobilizzazioni.

La società dichiara, inoltre, che a partire dal 2020 ha stanziato un «Fondo Rischi Recupero Ambientale». In relazione a quanto precede l'istante chiede di conoscere il trattamento fiscale, sotto il profilo delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, di tali costi di ripristino dell'area posti a carico dell'impresa.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società ritiene che i costi relativi allo smaltimento dell'impianto e ripristino ambientale successivi alla vigenza della convenzione, poiché rispondono ad adempimenti specificamente e dettagliatamente previsti dal Titolo Autorizzativo, hanno il carattere della certezza in quanto costi necessari e inerenti alla produzione dei relativi ricavi.

Al riguardo, fa presente che con risoluzione n. 9/1940 del 22 ottobre 1991 e risoluzione n. 52 del 02 giugno 1998, l'Amministrazione Finanziaria ha affermato che non si possa parlare di produzione di reddito laddove manchino i ricavi, sono quindi i costi che devono seguire i ricavi e non viceversa, quindi "una volta stabilito l'esercizio di competenza dei ricavi, divengono automaticamente deducibili in quello stesso esercizio tutti i costi relativi ad esso correlati".

Inoltre, nella citata risoluzione n. 52 del 1998 è altresì precisato che per quanto riguarda la certezza, questa assume consistenza giuridica per gli impegni contrattualmente assunti che conferiscono concretezza ai costi, a prescindere dalla loro manifestazione numeraria, inoltre la caratteristica della deducibilità attiene alla possibilità di tradurre gli accadimenti aziendali in espressioni numerarie.

In relazione al caso di specie la società ritiene, dunque, «ragionevole affermare che i costi di smaltimento dell'impianto e ripristino ambientale possano essere ripartiti proporzionalmente in relazione ai periodi d'imposta residui alla scadenza della convenzione, divenendo tale l'accantonamento dell'esercizio che assume rilevanza fiscale ai fini IRES. Qualora le ipotesi sopra indicate venissero condivise (...) tali componenti negativi di reddito rileverebbero anche ai fini (...) IRAP.»

Infine, la società precisa che sarà sua cura dare puntuale dimostrazione dei costi materialmente sostenuti con lo smaltimento dell'impianto e ripristino ambientale evidenziando, nel caso di scostamenti, le sopravvenienze attive o passive manifestatesi rispetto alla stima operata con la perizia. In relazione a quanto sopra ICT Srl ritiene, pertanto, di stimare i costi di ripristino ambientale con redazione di apposita perizia da parte di un tecnico qualificato terzo esperto del settore, di effettuare un accantonamento al fondo rischi di conto economico, di ripartire e dedurre il costo in relazione ai residui periodi d'imposta alla scadenza della convenzione con GSE Spa e di far concorrere, gli accantonamenti effettuati, alla determinazione della base imponibile ai fini IRES e IRAP.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai sensi dell'articolo 83, comma 1, del TUIR, «(...) per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione,

imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili.»

In altri termini per tali soggetti trova applicazione il cosiddetto principio di "derivazione rafforzata" già previsto per i soggetti IAS *adopter*, pertanto, con il D.M. 3 agosto 2017 è stato stabilito che, anche ai soggetti OIC *adopter*, si applicano i commi 1, 2 e 3 dell'articolo 2 del D.M. 1 aprile 2009 n. 48, concernente «Criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dagli IAS».

In particolare, ai sensi del comma 1, del citato articolo 2, anche per i soggetti OIC *adopter* ai fini della determinazione del reddito imponibile IRES, assumono rilevanza gli elementi reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio in base al criterio della prevalenza della sostanza sulla forma previsto dagli IAS (ed ora anche dagli OIC) e agli stessi non sono applicabili, ai fini della competenza delle componenti reddituali, le disposizioni dell'articolo 109, comma 1 (requisiti di certezza e determinabilità dei componenti reddituali) e comma 2 (determinazione dell'esercizio di competenza).

Relativamente agli accantonamenti, l'articolo 9 del decreto ministeriale 8 giugno 2011, concernente «*Disposizioni di coordinamento tra i principi contabili internazionali, di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002, adottati con regolamento UE entrato in vigore nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2009 e il 31 dicembre 2010, e le regole di determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP, previste dall'articolo 4, comma 7-quater, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38.*» dispone che «*1. Si considerano accantonamenti i componenti reddituali iscritti in contropartita di passività di scadenza o ammontare incerti che presentano i requisiti di cui allo IAS 37, ancorché' disciplinate da uno IAS/IFRS diverso rispetto allo stesso IAS 37. 2. (...). 3. Gli accantonamenti di cui ai commi precedenti sono deducibili se rientranti tra quelli di cui all'articolo 107, commi da 1 a 3, del testo unico.*»

Questo principio è applicabile anche ai soggetti OIC *adopter*, diversi dalle

micro-imprese, per effetto del richiamo contenuto nell'articolo 2 del D.M. 03 agosto 2017.

Nel fattispecie prospettata l'istante, che dichiara di non essere una micro-impresa ai sensi dell'articolo 2435-*ter* del codice civile, chiede di sapere se, dovendo provvedere alla dismissione e ripristino dello stato originario dei luoghi sui quali sono posti gli impianti fotovoltaici, mediante lo smantellamento degli stessi, possa determinare i costi di ripristino ambientale con redazione di apposita perizia e effettuare un accantonamento al fondo rischi del conto economico ripartendo e deducendo il costo proporzionalmente in relazione ai residui periodi d'imposta fino alla scadenza della convenzione con GSE Spa.

Nel caso qui in esame, dall'Autorizzazione Unica alla costruzione e all'esercizio dell'impianto a terra per la produzione di energia mediante pannelli fotovoltaici, rilasciata dalla Provincia di Bologna, e dalla Convenzione stipulata con il GSE per il riconoscimento delle tariffe incentivanti, non emerge che alla data del 31 dicembre 2033, termine del periodo di convenzione con il GSE, la società sia vincolata a cessare l'attività di produzione di energia procedendo alla bonifica del terreno e smaltimento dei pannelli.

Inoltre, il punto 38 della citata Autorizzazione Unica, richiamata dall'istante a sostegno dell'obbligo di ripristino ambientale a suo carico, precisa che *«entro 6 mesi dalla cessazione dell'esercizio dell'impianto il titolare dell'impianto dovrà provvedere alla dismissione (...) nonché al ripristino dello stato originario dei luoghi (...)»*, senza indicare la data di cessazione.

In altri termini, seppur la società istante è obbligata a sostenere i costi di ripristino ambientale al termine dell'attività sulla base di disposizioni di legge e accordi contrattuali, e a fronte di tale obbligo effettui preventivamente accantonamenti in un apposito fondo, non sussiste - per quanto descritto in istanza - la certezza del momento in cui gli stessi saranno effettivamente sostenuti.

Tanto premesso, tenuto conto di quanto sopra riportato, si osserva che

nella fattispecie prospettata alla società istante, in quanto soggetto diverso dalle microimprese, si applicano le disposizioni di cui all'articolo 83 del TUIR previste per i soggetti OIC *adopter* (cd. *principio di derivazione rafforzata*). La classificazione effettuata in bilancio degli oneri di ripristino a titolo di accantonamento, dunque, assume rilievo ai fini fiscali, conseguentemente, trattandosi di ipotesi riconducibile al comma 4 dell'articolo 107 del TUIR, l'accantonamento stesso è indeducibile. Si rammenta che, anche qualora l'onere relativo all'accantonamento dovesse essere iscritto, sulla base della natura della passività, non in corrispondenza delle voci B12 e B13 ma in un altro conto di costo del conto economico, questa classificazione non farebbe comunque venire meno la natura (fiscale) dell'accantonamento che continua ad essere indeducibile ai sensi del più volte citato articolo 107, comma 4, del TUIR.

Nella fattispecie rappresentata, da ultimo, non sono applicabili le indicazioni fornite ai gestori delle discariche ai fini della deducibilità dei «costi di bonifica dei terreni su cui sono posizionate le discariche», in quanto, mentre per questi ultimi è certo il periodo di cessazione dell'attività in quanto legato al riempimento della discarica, ovvero ad un dato oggettivo, nel caso qui in esame, come sopra precisato, non vi sono elementi che consentono di stabilire con certezza la cessazione dell'attività di produzione di energia e, dunque, determinare un periodo durante il quale gli oneri in parola possono essere ripartiti in funzione dell'utilizzo dei pannelli fotovoltaici. Resta ferma la deducibilità degli oneri qui in commento nel momento in cui il predetto fondo sarà utilizzato a seguito del sostenimento dei costi di ripristino dei luoghi su cui insiste l'impianto.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)