

Ricognizione sulle tesi della prassi circa i fondi di ripristino: conta quando cessa l'attività

Oneri ambientali, focus ai ricavi

Accantonamenti da dedurre con il principio di correlazione

Pagina a cura

DI DANIELA DELFRATE *

Gli accantonamenti ai cosiddetti fondi di ripristino sono da dedurre, a certe condizioni, in base al principio di correlazione con i ricavi. Parliamo, cioè, delle poste che le società accantonano per la futura bonifica del terreno o lo smaltimento degli impianti. In pratica, appunto, quegli oneri che saranno utilizzati per ripristinare i danni causati all'ambiente. In sintesi, quindi gli oneri di ripristino che dovranno essere sostenuti per procedere con la bonifica del terreno e/o lo smaltimento degli impianti, nel momento in cui oggettivamente l'attività verrà cessata, dovranno essere dedotti per correlazione con i ricavi lungo il periodo di utilizzo degli impianti medesimi. Se il momento di conclusione dell'attività che ha generato i ricavi non è determinato non si potrà decidere a priori tale momento e procedere con la metodologia di deduzione sopra descritta in quanto manca una metodologia oggettiva di quantificazione dei costi da correlare.

È tempo di dichiarazioni e tale questione occupa trasversalmente soggetti che svolgono differenti attività. Per esempio: quelli che producono o operano con l'energia attraverso specifici impianti o coloro che si occupano della gestione delle discariche o di impianti di raffinazione. In questi casi il problema fiscale riguarda il periodo in cui dedurre di tali oneri. È necessario, infatti, valutare se gli stessi vanno dedotti nel periodo di sostenimento dei costi ovvero lungo il periodo di utilizzo degli impianti correlando tali componenti negativi ai ricavi.

La correlazione costi-ricavi è un principio stabilito ai fini contabili. Infatti, il principio contabile Oic 11 stabilisce che i "costi devono essere correlati con i ricavi dell'esercizio. Detta correla-

zione costituisce un corollario fondamentale del principio di competenza e intende esprimere la necessità di contrapporre ai ricavi dell'esercizio i relativi costi". Lo stesso principio contabile è seguito dai soggetti Ias-adopter; infatti, la rilevazione contabile dei costi di smantellamento a incremento del costo ammortizzabile dei beni (principio Ias 16) e ammortizzati lungo il periodo di utilizzo del bene testimonia come anche i principi contabili Ias/Ifrs realizzano una correlazione tra costi e ricavi. Anche se tale principio non è stato espressamente codificato nel sistema del reddito di impresa, è stato sempre adottato dall'Amministrazione finanziaria per evitare una distribuzione asimmetrica delle componenti positive e negative di reddito. In particolare, adottando un comportamento che tenesse conto delle dinamiche temporali dei costi e dei ricavi delle imprese operanti in determinati settori economici, l'Amministrazione finanziaria ha anticipato la competenza di alcune componenti di reddito ai periodi in cui maturavano i relativi ricavi.

A partire dalla risoluzione n. 9-240 del 1981, il ministero delle finanze, chiamato a identificare il periodo di competenza degli oneri di urbanizzazione previsti da una Convenzione del comune che aveva autorizzato l'impresa alla lottizzazione di alcuni terreni, ha stabilito che "nell'esercizio in cui vengono imputati i ricavi derivanti dalla vendita dei lotti di terreno dovranno altresì essere imputati i relativi costi per opere di urbanizzazione, anche se non effettivamente sostenuti a quel momento".

Tale documento di prassi specifica, inoltre, che "non potendosi parlare di produzione di reddito nel caso in cui manchino i ricavi, sono i costi che devono seguire i ricavi e non viceversa. Di conseguenza, una volta stabilito l'esercizio di competenza dei ricavi, divengono automaticamente deducibili in quello stes-

so esercizio tutti i costi relativi a esso correlati".

Anche con la risoluzione n. 52/1998, il ministero delle finanze pronunciandosi in merito alla competenza degli oneri di chiusura e post-chiusura delle discariche, oneri che sono sostenuti a decorrere dal periodo di imposta in cui il contribuente, a seguito del riempimento dell'area destinata alla discarica, ha terminato la produzione di ricavi sancisce che "i costi globali di chiusura e post-chiusura possono essere ripartiti negli esercizi di svolgimento dell'attività in proporzione alla percentuale di riempimento della discarica stessa" considerato che le imprese che gestiscono le discariche sono tenute ad adempimenti e oneri identificati nelle convenzioni, si ha che tali imprese sono a conoscenza di tutti gli elementi "per una valutazione sufficientemente realistica dei costi che è tenuta a sostenere quando verranno meno i ricavi per effetto della cessazione dello smaltimento dei rifiuti tramite la discarica medesima".

Da ultimo, in ordine di tempo, l'Agenzia delle entrate ha nuovamente affrontato la questione con la risposta a interpello n. 272/2022. Ha esaminato, infatti, il tema della deducibilità degli oneri di ripristino messi a carico di un soggetto che esercisce un impianto fotovoltaico. Lo stesso ha sottoscritto una convenzione con il Gse spa per il riconoscimento della tariffa incentivante. Anche se a prima vista quanto affermato dall'amministrazione finanziaria sembra essere in contrasto con quanto affermato dalla prassi precedente, a parere di chi scrive, a contraris conferma la deducibilità degli oneri di ripristino lungo il periodo di utilizzo degli impianti correlando tali costi ai ricavi.

Tale documento sottolinea maggiormente che tali oneri saranno deducibili in correlazione con i ricavi (in questo caso con la vendita dell'energia elettrica prodotta dagli impianti) solo se

è determinato oggettivamente il momento di cessazione dell'attività così da avere certezza del momento in cui gli stessi saranno effettivamente sostenuti.

Questo concetto è in linea con la risoluzione ministeriale del 1981 in quanto il momento di competenza di deducibilità degli oneri di urbanizzazione è il momento di imputazione dei ricavi (cessione dei terreni) sia con quanto affermato dalla risoluzione delle discariche in quanto il riempimento della discarica esaurisce oggettivamente l'attività delle stesse.

Nel caso analizzato nella risposta del 2022 sembra di capire che la convenzione con il Gse è per il riconoscimento della tariffa incentivante, e di conseguenza per la valorizzazione dell'energia elettrica prodotta. Non vincola invece il soggetto a cessare l'attività di produzione di energia e di conseguenza a procedere da tale momento alla bonifica del terreno e allo smaltimento dei pannelli.

Al momento della cessazione della convenzione il soggetto potrà infatti continuare a produrre energia e quindi a produrre ricavi, senza però usufruire ancora della tariffa incentivante.

Questa impostazione implica che tutti gli oneri di bonifica del terreno o lo smaltimento degli impianti andranno dedotti nel momento del loro sostenimento, con l'attività cessata, senza più ricavi da cui dedurre tali costi. Anche nel caso di impianti fotovoltaici è però possibile identificare date oggettive di cessazione dell'attività. È tipico per tale business costruire gli impianti su terreni in usufrutto e non in piena proprietà. Lo spirare del termine contrattuale a parere di chi scrive rappresenta un momento oggettivo di cessazione. In questi casi particolari è quindi necessario valutare la situazione specifica tenendo sempre in considerazione il principio espresso dalla prassi.

**AndPartners
Tax And Law Firm**

© Riproduzione riservata

Guida alla competenza

Svolgimento dell'attività e competenza dei ricavi	Competenza dei costi
Esiste un momento oggettivo di conclusione dell'attività che genera i ricavi	Oneri dedotti per correlazione con i ricavi in tale periodo
Il momento di conclusione dell'attività che genera ricavi non è oggettivamente determinato	Manca una metodologia oggettiva di quantificazione dei costi da correlare e di conseguenza non si può procedere con la deduzione per correlazione con i ricavi
Oneri accantonati in un periodo in cui non vengono prodotto i ricavi in quanto l'attività è cessata	Deduzione di tali oneri al momento del loro sostenimento