

Spese di ripristino e smantellamento, serve un fondo specifico in bilancio

Contabilità

I principi Oic 16 e 31 riprendono lo stesso criterio dettato dallo Ias 16

Lo stanziamento va poi aggiornato finanziariamente e si riflette su Ires e Irap

Daniela Delfrate

Le modifiche apportate agli Oic 16 e 31 si applicano dai bilanci 2024 (per le società con esercizio solare) quando sono previste spese di ripristino o smantellamento. Si tratta dei costi necessari a dismettere, rimuovere impianti e ripristinare siti al termine del loro ciclo operativo o in seguito a specifici obblighi relativamente a rischi ambientali o alla sicurezza.

È stato adottato un modello contabile che riprende quanto previsto per i soggetti Ias *adopter* (Ias 16), basato sulla registrazione iniziale di un fondo per smantellamento e ripristino, in contropartita all'incremento del cespite a cui tale fondo si riferisce, in misura corrispondente al valore attualizzato delle spese previste. Il fondo viene poi aggiornato finanziariamente in ogni periodo per il passare del tempo.

Prima delle modifiche a tali Oic i fondi per il recupero ambientale (paragrafi 47-60 dell'Oic 31, nella versione precedente alla modifica) non venivano trattati come un costo capitalizzato sull'immobilizzazione sottostante, ma si procedeva all'iscrizione di un accantonamento specifico in bilancio. In altre parole, quando sorgeva l'obbligo – ad esempio, per il recupero ambientale in seguito all'utilizzo di un'area –

l'azienda registrava un accantonamento a un fondo del passivo. Tale fondo veniva poi aggiornato periodicamente sulla base di stime e dati storici, e successivamente, nel momento in cui si materializzava l'uscita finanziaria per il ripristino, il fondo veniva ridotto in bilancio.

In tale contesto di cambio di principio contabile, esistono due approcci per implementare la modifica sopra descritta:

- il **metodo retrospettivo**, che prevede la rettifica dei saldi iniziali e dei risultati degli esercizi precedenti, applicando il nuovo principio contabile in maniera retrospettiva, così da consentire una migliore comparabilità storica dei dati;
- il **metodo prospettico**, che applica il nuovo principio contabile a partire dalla data di adozione di quest'ultimo.

L'impostazione contabile ha rilevanti ricadute sul piano fiscale assimilando sempre più il trattamento del fenomeno iscritto con principi contabili Oic a quello Ias. Così come accade per gli Ias *adopter*, anche per i soggetti Oic l'importo capitalizzato sul bene a titolo di oneri di smantellamento e ripristino assume rilevanza fiscale e la medesima rilevanza è riconosciuta anche al fondo. Tale impostazione era stata già condivisa anche dal Fisco nella circolare 7/E del 2011, quando aveva affermato che la rappresentazione dei costi di smantellamento e ripristino costituisce espressione di una «regola di classificazione (e prima ancora di qualificazione) che deve rilevare ai fini fiscali».

Ne deriva che gli ammortamenti, calcolati sul bene comprensivo delle capitalizzazioni, sono deducibili ai fini Ires – nei limiti dei coefficienti tabellari –, e anche le spese di manutenzione deducibili sono calcola-



te prendendo in considerazione il costo complessivo del bene. Inoltre le plus-minusvalenze in caso di cessione del bene verranno calcolate considerando tale costo complessivo al netto degli ammortamenti.

La rilevanza fiscale del costo di smantellamento e ripristino capitalizzato sul bene si estende anche al-

l'Irap (presa diretta dal bilancio). Anche il fondo oneri di smantellamento e ripristino assumerà una piena rilevanza Irap per motivi di coerenza.

Più delicato è invece il corretto regime fiscale da riservare alla componente relativa agli oneri di adeguamento dell'attualizzazione imputati in contropartita del fondo. Ai fini Ires tali oneri non sono ricompresi nell'articolo 96 del Tuir in quanto non hanno causa finanziaria (non sono afferenti a un rapporto di finanziamento). La deducibilità integrale o meno dall'Ires di tali componenti, così come da ultimo sostenuto da Assonime nella circolare 26/2024, dovrebbe però essere garantita in quanto il legislatore ha inteso recepire fiscalmente la qualificazione dei costi di smantellamento e ripristino attribuendo una rilevanza all'iscrizione della generalità delle componenti che concorrono alla sua formazione. L'associazione argomenta altresì per la deducibilità di tali componenti anche ai fini Irap, in quanto componenti di un fondo rilevante ai fini di tale imposta.

A favore di tale ricostruzione si può ricordare la risposta all'interpello 281/2021 in cui viene precisato che concorrono alla formazione dell'imponibile Irap non solo le componenti relative agli utili/perdite attuariali ma anche quelle rilevate a titolo di *interest cost*.

Troverebbero rilevanza fiscale Ires e Irap anche gli aggiornamenti periodici delle stime di tali costi capitalizzati così come l'hanno trovata le imputazioni effettuate con l'iniziale iscrizione.

Le modifiche apportate agli Oic

16 e 31 pongono inoltre definitivamente fine al dibattito sulla deducibilità degli accantonamenti al fondo di ripristino o di smantellamento, che in passato era stata pacificamente accettata (risoluzioni 52/1998) in determinati ambiti industriali e contestata in altri.

La nuova impostazione contabile consentirà quindi, per il futuro, di realizzare anche ai fini fiscali una migliore e più sicura correlazione tra proventi e costi fiscalmente rilevanti e quindi una più coerente quantificazione degli imponibili Ires e Irap.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

I DUE METODI A CONFRONTO

1

METODO PROSPETTICO

Il metodo prevede l'applicazione del nuovo principio solo dal periodo in cui il cambiamento viene effettuato (per i nuovi impianti).

Procedura. Gli effetti del cambio vengono riconosciuti per i periodi futuri per i nuovi impianti, senza retroattività.

Vantaggi. È più semplice da applicare quando la ricostruzione dei dati storici è difficile o impossibile.

Limiti. Riduce la comparabilità tra i periodi pre e post-cambio, poiché i risultati passati non riflettono il nuovo principio contabile.



Tassazione. Si applica la derivazione dal bilancio

2

METODO RETROSPETTICO

Prevede di "riscrivere" la storia contabile, applicando il nuovo principio anche agli esercizi precedenti, come se fosse stato adottato fin dall'inizio.

Procedura. I saldi iniziali e i risultati degli esercizi passati vengono rettificati per garantire la comparabilità. Il fondo rischi e oneri già iscritto per le quote annuali stanziato negli esercizi pregressi, a partire dall'acquisizione del bene, va stornato in contropartita al

patrimonio netto (Fta); occorre provvedere all'iscrizione delle componenti attive e passive (capitalizzazioni a fondo) e degli oneri per ammortamenti e oneri finanziari che sarebbero emersi laddove, dall'origine, si fossero seguite le regole della nuova impostazione contabile.

Vantaggi. Favorisce un'analisi comparativa coerente nel tempo.

Limiti. Richiede la ricostruzione di dati storici, talora complessa.

Tassazione. Doppio binario fiscale per gli impianti ante 1/1/2024. I disallineamenti derivanti dall'applicazione di tale metodologia dovrebbero potersi riallineare con il regime Dlgs 192/2024

