

Risposta n. 63/2023

OGGETTO: Oneri pluriennali – deducibilità fiscale dell'importo imputato a conto economico a rettifica del valore delle immobilizzazioni immateriali in corso e acconti relativo a campagne di informazione e comunicazione – art.108 del T.u.i.r.

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

QUESITO

Con l'istanza di interpello in oggetto, la società Alfa (di seguito la "società" o l'"istante"), ha richiesto un parere in ordine all'individuazione dei corretti criteri di deducibilità fiscale ai fini IRES ed IRAP dell'importo di euro ..., contabilizzato a titolo di svalutazione nella voce B10) c) del conto economico del bilancio di esercizio chiuso al 31 dicembre 2020.

L'istante è una società a totale partecipazione pubblica dello Stato, istituzionalmente deputata al c.d. *decommissioning* delle centrali elettronucleari dismesse ... alla gestione dei rifiuti ed alla ...

Alfa, quale società per azioni interamente partecipata dal Ministero ..., a norma dell'art. 12 della legge 21 marzo 1958, n. 259, è sottoposta al controllo della Corte dei Conti.

In aggiunta al *decommissioning*, con l'art. ...del Decreto Legislativo è stato poi attribuito a Alfa l'ulteriore compito istituzionale della localizzazione, realizzazione e gestione del ..., destinato allo smaltimento, a titolo definitivo, dei rifiuti ...

Nel rispetto dei tempi previsti dal citato Decreto Legislativo n. ..., il ... 2015 Alfa ha consegnato Beta (Istituto ...) la proposta di Carta ...delle Aree ...(di seguito "...") per l'ubicazione del ...

Seguiva un lungo iter istruttorio tra i diversi soggetti istituzionali coinvolti nella procedura che ha portato, in data 30 dicembre 2020, il Ministero ... e il Ministero ... al rilascio del "Nulla Osta" alla pubblicazione sul sito internet Alfa:

- della proposta di Carta ... delle aree potenzialmente idonee alla ...;
- dell'ordine di idoneità delle aree identificate sulla base delle caratteristiche tecniche e socio-ambientali;
- del progetto preliminare del ... proposto da Alfa ai sensi dell'art. ... del Decreto Legislativo n. ...;
- della documentazione a corredo del progetto preliminare proposto da Alfa ai sensi dei commi ... dell'art. ... del Decreto Legislativo n. del ..., che, ai fini del dimensionamento del deposito, dovrà tener conto della stima complessiva dei rifiuti da smaltire, comprensivi di quelli previsti all'art. ... del Decreto Legislativo n...

In ottemperanza al citato "Nulla Osta", in data ...gennaio 2021 Sogin ha così pubblicato sul sito www...it:

- la Carta ...,
- il progetto preliminare,
- tutti i documenti correlati alla realizzazione del ...

L'istante rappresenta che la pubblicazione della ..., con l'elenco dei luoghi potenzialmente idonei ad ospitare il ..., avrebbe ufficialmente aperto la consultazione pubblica finalizzata a coinvolgere tutti i soggetti interessati nel processo di localizzazione del ... come previsto dal Decreto Legislativo n. ... del 2010.

Solo a seguito della consultazione pubblica, si passa alla successiva fase della predisposizione della versione definitiva della ..., vale a dire della Carta ... ("...").

Il Decreto Legislativo n. ... più volte citato, nell'assegnare *ex lege* ad Alfa il compito di localizzare, progettare, realizzare e successivamente gestire il ... dei rifiuti ..., ha previsto che la stessa Società sia deputata a promuovere diffuse e capillari campagne di informazione e comunicazione alla popolazione in ordine alle attività da essa svolte.

In attesa della pubblicazione della ... avvenuta lo scorso ... 2021, l'istante sostiene di aver diligentemente ottemperato all'obbligo imposto *ex lege* di promuovere le predette campagne di informazione e comunicazione alla popolazione in ordine alle attività da essa svolte.

In particolare, l'istante, dopo aver rappresentato di aver svolto una serie di attività per il periodo 2015-2020, tutte puntualmente descritte, ha precisato che alla data del 31 dicembre 2020 ha sostenuto costi (esterni ed interni) per le più volte citate campagne di informazione e comunicazione alla popolazione per complessivi euro ...

Al riguardo riferisce che, coerentemente con i principi contabili nazionali adottati dalla Società e come avallato dalla società di revisione, che ne ha certificato i relativi

bilanci di esercizio, tutti i costi inerenti la localizzazione e progettazione del ... sostenuti nei precedenti esercizi (ivi compresi, quindi, anche tutti i costi esterni ed interni riferibili alle campagne di informazione e comunicazione alla popolazione) sono stati capitalizzati nello Stato patrimoniale all'interno della voce BII5) "*Immobilizzazioni materiali in corso e acconti mai spesi ed ammortizzati al conto economico*".

A seguito di un'apposita valutazione volta ad operare una più chiara rappresentazione contabile del progetto del ... dette spese, nel bilancio 2020, sono state riclassificate dalla voce BII5 "*Immobilizzazioni materiali in corso e acconti*" alla voce BI6) "*Immobilizzazioni immateriali in corso e acconti*".

Al riguardo la società rappresenta che trattasi di una riclassificazione meramente patrimoniale intervenuta tra due poste dell'attivo dello Stato Patrimoniale, priva di rilevanza economica e reddituale.

Ciò in quanto, dando prevalenza alla natura delle spese in esame, ad avviso dell'istante, dette somme andrebbero considerate come una particolare tipologia di oneri pluriennali immateriali, secondo le previsioni del principio contabile nazionale OIC 24.

In secondo luogo, alla luce dell'intervenuto tardivo rilascio del "Nulla Osta" da parte del Ministero ... e del Ministero ... in data 30 dicembre 2020, ai fini della redazione del bilancio 2020 è stata poi valutata la permanenza al 31 dicembre 2020 delle condizioni per il mantenimento integrale di tutti i costi capitalizzati.

In tal senso, il principio contabile nazionale OIC 9, disciplinante il trattamento contabile delle perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali, al suo paragrafo 14, dispone che "*Se il valore recuperabile di un'immobilizzazione è*

inferiore al suo valore contabile, l'immobilizzazione si rileva a tale minor valore. La differenza è imputata nel conto economico come perdita durevole di valore".

Considerato che la recuperabilità degli oneri pluriennali è caratterizzata da un'alta aleatorietà e dando prevalenza al principio della prudenza, una parte dei costi sostenuti nel corso degli anni 2010-2020 per le campagne di informazione e comunicazione alla popolazione, pari ad Euro ... è stata svalutata e contabilizzata nella voce B10c) del conto economico del bilancio di esercizio chiuso al 31 dicembre 2020.

L'istante al riguardo afferma che alla luce dei dettami contenuti nel principio contabile nazionale OIC 29, la tardiva pubblicazione della ... (dipendente da cause estranee ad Alfa) ha portato a valutare un possibile cambiamento delle stime con riguardo all'avvio dell'ammortamento delle spese relative alle campagne di informazione e di comunicazione alla popolazione sostenute da Alfa, la stessa società ha fatto presente e che residuano nel bilancio 2020 alla voce BI6) "*Immobilizzazioni immateriali in corso e acconti*" e che, dal punto di vista contabile, la stessa intende effettuare un processo di ammortamento a quote decrescenti, a partire dall'esercizio 2021 sino all'esercizio 2030, nel rispetto del principio contabile nazionale OIC n. 24.

A giudizio dell'istante, infatti, quanto capitalizzato avrà in sostanza più efficacia dai momenti immediatamente successivi alla pubblicazione della ... e perderà man mano di rilevanza, sino a perderne completamente efficacia con l'avvio delle attività susseguenti l'apertura dei cancelli del ...

In definitiva la società istante chiede di sapere come debba dedurre, tanto ai fini IRES che IRAP l'importo di euro ... imputato a conto economico nel bilancio 2020

a titolo di rettifica di valore della voce BI6) *"Immobilizzazioni immateriali in corso e acconti"*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ad avviso dell'istante, l'importo di Euro ..., speso al conto economico del bilancio 2020, non può essere dedotto nel 2020 né ai fini IRES né ai fini IRAP.

La svalutazione spesata al conto economico 2020 soddisfa, ai fini della futura deducibilità fiscale dell'importo tassato (i.e. non dedotto) nel 2020 sia ai fini IRES che IRAP, il rispetto del principio di previa imputazione al conto economico, di cui all'art. 109, comma 4, del TUIR.

Il costo in esame è classificabile tra gli *"altri diritti iscritti nell'attivo di bilancio"* di cui all'art. 103, comma 2, del TUIR, e le relative quote di ammortamento *"sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge"*.

Al riguardo, l'istante ritiene che il termine "corrispondente" non debba significare obbligatoriamente "per quote costanti" e l'importo di Euro ... in questione ripreso a tassazione nel 2020 dovrebbe esser deducibile ai fini IRES lungo il periodo 2021-2030 in maniera allineata con il metodo dell'ammortamento a quote decrescenti che verrebbe utilizzato ai fini contabili per le spese ancora capitalizzate.

Il "recupero" fiscale dell'importo di Euro ... in questione avverrebbe dunque operando, anno per anno, delle variazioni in diminuzione ai fini IRES per il periodo 2021- 2030 secondo la misura operata per il piano di ammortamento contabile per il periodo 2021-2030 per le spese ancora capitalizzate.

Le medesime considerazioni risulterebbero applicabili per coerenza anche ai fini dell'IRAP.

In particolare, coerentemente con quanto affermato ai fini IRES, anche ai fini IRAP il "recupero" fiscale dell'importo di Euro ... in questione non dedotto nel 2020 avverrebbe lungo il periodo 2021-2030 applicando il criterio di ammortamento utilizzato in sede civilistica, ossia applicando alla svalutazione non dedotta nel 2020 le percentuali di ammortamento a quote decrescenti utilizzate ai fini civilistico/contabili.

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 concretezza e non riguarda la verifica della correttezza del comportamento contabile adottato dalla Società, che si dà per presupposto in relazione:

- alla natura pluriennale degli oneri in esame, che sono stati patrimonializzati nella voce di bilancio immobilizzazioni immateriali in corso e acconti;

- alla loro successiva riclassificazione in una voce di bilancio che, a differenza della voce immobilizzazioni immateriali in corso e acconti, abbia i requisiti per procedere all'ammortamento sul piano civilistico;

- alla circostanza che la rettifica di valore effettuata nell'esercizio 2020 rappresenti, in applicazione dell'OIC n. 9, una svalutazione derivante da una perdita durevole di valore;

- alla individuazione della data di inizio del periodo di ammortamento e alla determinazione e quantificazione del processo di ammortamento civilistico.

Si evidenzia inoltre che il presente parere esplica effetti esclusivamente sullo specifico dubbio interpretativo rappresentato al contribuente e non si estende a questioni diverse, non esplicitamente oggetto di richiesta di parere nell'istanza.

In tal senso, rimane impregiudicato ogni potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

Ciò premesso si osserva quanto segue.

La questione sottoposta all'esame della scrivente riguarda, nello specifico, l'individuazione dei corretti criteri di deducibilità fiscale ai fini IRES ed IRAP dell'importo di euro ..., imputato a conto economico nella voce B) 10) c) del bilancio di esercizio chiuso al 31 dicembre 2020, a rettifica del valore della voce immobilizzazioni immateriali in corso e acconti.

Secondo quanto rappresentato dall'Istante, si tratta di una parte dei costi sostenuti per le campagne di informazione e comunicazione alla popolazione previste dal decreto legislativo n. ... che sono state capitalizzate negli anni precedenti.

Fatta questa premessa, assumendo acriticamente come veritiere le condizioni di cui sopra, sul piano fiscale nel caso di specie trova applicazione l'articolo 108, comma 1, del TUIR, in base al quale "*Le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio*".

Tale disposizione stabilisce il principio secondo cui per gli oneri pluriennali assumono piena rilevanza sul piano fiscale le scelte operate in sede di bilancio.

Pertanto, assumeranno piena rilevanza sul piano fiscale le quote di ammortamento delle spese in esame che, sulla base del relativo piano, scenderanno a conto economico nel corso degli anni.

Per queste ragioni, la rettifica di valore effettuata nell'esercizio 2020, pari ad euro ..., non può trovare riconoscimento ai sensi dell'articolo 108 del TUIR in quanto trattasi di un fenomeno valutativo che, come tale, è irrilevante fiscalmente. Ciò in quanto per quota imputabile a ciascun esercizio deve intendersi l'importo calcolato in funzione della vita utile ordinariamente attribuita in sede di redazione del bilancio.

La rettifica di valore non dedotta nel periodo d'imposta 2020 e transitata a conto economico potrà essere recuperata, sia ai fini IRES sia ai fini IRAP, nel corso degli anni successivi attraverso variazioni in diminuzione, applicando le modalità di deduzione civilistica ad un valore fiscale più alto a decorrere dall'inizio dell'ammortamento civilistico (vedasi al riguardo la circolare n. 26 del 20 giugno 2012 e la risoluzione n.98 del 19 dicembre 2013).

**IL DIRETTORE CENTRALE
CON FUNZIONI DI CAPO DIVISIONE
CONTRIBUENTI AGGIUNTO
(firmato digitalmente)**