

Risposta n. 208/2022

OGGETTO: Cambiamento volontario di principio contabile (IAS 8) - Trattamento fiscale della componente tariffaria "FoNI" e modalità di recupero delle maggiori IRES e IRAP versate nelle annualità precedenti - articoli 83, comma 1, e 109, comma 4, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

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

QUESITO

ALFA S.p.A. (nel prosieguo l'"Istante" o la "Società") è una società per azioni a partecipazione pubblica che opera nel settore dei servizi idrici e gestisce - in virtù della Convenzione stipulata il ... e adeguata in data ... alle disposizioni contenute nella Delibera dell'Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente n. 656/2015/R/IDR - il Servizio Idrico Integrato ("SII") dell'ATO ... a far data dal ... fino al

La Società, in quanto gestore del SII, addebita ai propri utenti tariffe determinate secondo il metodo tariffario approvato dall'Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente (c.d. "ARERA", già AEEGSI), l'Autorità di settore.

La tariffa è determinata in modo da permettere il recupero dei costi sostenuti dal gestore per il servizio idrico integrato, con un margine che remunera il Capitale Netto Investito (CNI), nel rispetto del principio del "*full recovery costs*" che ispira la normativa europea ed italiana di riferimento.

Tra le voci di costo oggetto di recupero vi è anche una componente denominata

FoNI che rappresenta l'anticipazione calcolata in tariffa per il finanziamento di nuovi investimenti ritenuti prioritari. Gli effetti economici, patrimoniali e finanziari di tale componente sono riflessi nel bilancio di esercizio dell'Istante che è redatto in conformità agli *International Financial Reporting Standards* (IFRS), emanati dall'*International Accounting Standard Board* ed omologati dalla Commissione Europea, come previsto dall'articolo 4 del D.lgs. 28 febbraio 2005, n. 38, relativo al recepimento in Italia del Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002 [*omissis*].

Fino al bilancio chiuso al 31 dicembre 2019, la Società trattava tale componente come un ricavo interamente dell'esercizio in cui trovava applicazione tariffaria. A seguito dell'evoluzione del quadro regolatorio, per effetto anche dell'approvazione - mediante Delibera del 27 dicembre 2019, n. 580/2019/R/idr - di un nuovo "Metodo Tariffario Idrico", "MTI-3", a regime dal 2020 e vigente per il periodo 2020-2023, con conseguente cambiamento della situazione normativa, gestionale ed ambientale in cui opera la società, l'Istante ha deciso di modificare volontariamente i principi contabili adottati nella rappresentazione del FoNI in bilancio. Cosicché, a partire dal bilancio 2020 il FoNI viene enucleato dalla tariffa e trattato non più come un ricavo, ma alla stregua di un contributo pubblico in conto capitale correlato a specifici futuri investimenti. Per effetto di tale cambiamento, la componente FoNI viene rilevata a conto economico in contropartita alla riduzione dell'ammortamento di tali investimenti allorché realizzati.

Il cambiamento volontario di principio contabile è rilevato, ai sensi dello IAS 8, retroattivamente con rappresentazione degli effetti direttamente a patrimonio netto. Ciò significa che il nuovo modello contabile va applicato come se esso fosse da sempre stato applicato e quindi la società deve rideterminare tutti gli effetti che si sono prodotti sul conto economico e sulla situazione patrimoniale finanziaria a partire dal 2012, primo anno di applicazione del FoNI in tariffa.

Considerato che:

- l'articolo 83 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (c.d. "TUIR"), prevede, ai fini dell'imposta sul reddito delle società ("IRES"), che *"per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti da detti principi contabili"*;

- per i soggetti IAS *adopter*, ai sensi dell'art. 109, comma 4, del TUIR "(...) *si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio netto per effetto dei principi contabili internazionali"*;

- ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive ("IRAP"), l'art. 5, comma 2, del Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, prevedendo che *"per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, la base imponibile è determinata assumendo le voci del valore e dei costi della produzione corrispondenti a quelle indicate nel comma 1"*, individua la base imponibile nella differenza *"tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13), nonché dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio"*;

- con riferimento alle operazioni in corso alla data di modifica dei principi contabili internazionali (e, quindi, alla Concessione) si rende applicabile, ai sensi dell'art. 15, comma 8, del DL 185/2008, il regime transitorio di cui al comma 1 medesimo articolo in forza del quale tali operazioni (cd. "Operazioni Progressive"), ai fini dell'IRES e dell'IRAP, continuano ad essere classificate, valutate, qualificate e imputate temporalmente secondo le disposizioni applicabili anteriormente alla modifica dei principi contabili;

- all'applicazione del regime transitorio consegue il disallineamento tra i valori di

bilancio delle poste patrimoniali relative alla Concessione (rappresentate in conformità all'IFRIC 12) e i valori fiscali delle medesime che restano inalterati rispetto a quelli riconosciuti prima dell'introduzione del richiamato IFRIC 12 (cd. "doppio binario");

- in questo contesto, la Società chiede di sapere:

a) se fiscalmente rilevi a regime l'impostazione di bilancio adottata a seguito del cambio volontario di impostazione contabile del FoNI;

b) come recuperare, sotto il profilo IRES ed IRAP, la riduzione del patrimonio netto rilevato a seguito dell'applicazione retroattiva della nuova impostazione contabile per la parte fiscalmente rilevante, onde evitare fenomeni di doppia tassazione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In relazione al quesito *sub a)* la Società ritiene che, a partire dal bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2020, la componente tariffaria FoNi, rilevata alla stregua di un contributo pubblico in conto impianti, e portata a riduzione degli investimenti:

- per le attività materiali e per le altre attività immateriali riduca sia ai fini IRES che IRAP l'importo degli ammortamenti iscritti lungo la vita utile del cespite a cui il FoNI pertiene in applicazione del principio di derivazione rafforzata di cui all'articolo 83 del Tuir;

- per i diritti su beni in concessione riduca sia ai fini IRES che IRAP l'importo degli ammortamenti deducibili lungo la vita utile quantificati in una logica di doppio binario per via dell'applicazione della disciplina transitoria prevista dall'articolo 15 del decreto legge n. 185 del 2008.

In relazione al quesito *sub b)* secondo l'istante, ai sensi dello IAS 8, il cambiamento volontario di principio contabile deve essere rilevato retroattivamente con rappresentazione degli effetti direttamente a patrimonio netto. Ciò significa che il nuovo modello contabile deve essere applicato *ex tunc*, come se esso fosse da sempre

stato applicato. Da ciò ne deriva che la Società istante deve rideterminare tutti gli effetti che si sono prodotti sul conto economico e sulla situazione patrimoniale finanziaria a partire dal 2012, anno di prima applicazione del FoNI in tariffa.

L'effetto cumulato pregresso del cambiamento di principio contabile per tutti gli esercizi precedenti deve essere contabilizzato direttamente sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui è effettuato il cambiamento e di questi effetti se ne dà conto anche nella colonna del comparativo riportato in bilancio solo a fini espositivi.

Sotto il profilo contabile, infatti, la modifica volontaria di un principio contabile segue la stessa rappresentazione prevista per i cambiamenti di principio e la correzione degli errori.

L'Istante, in conformità allo IAS 8, ha portato a riduzione degli investimenti gli effetti derivanti dall'applicazione retrospettica del nuovo criterio con un *restatement* espresso direttamente nel patrimonio netto.

Ciò deriva dall'effetto combinato:

- dei maggiori ricavi precedentemente iscritti (in quanto la componente FoNI è stata contabilizzata e tassata come ricavo); al netto
- dei maggiori ammortamenti rilevati a conto economico (in quanto contabilmente il calcolo degli ammortamenti è stato effettuato al lordo della componente FoNI).

Tuttavia, in relazione agli investimenti cui si rende applicabile l'applicazione dell'IFRIC 12, in ragione del doppio binario tra ammortamenti civili e fiscali, per via dell'applicazione della disciplina transitoria data dall'articolo 13 del Decreto Legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, come attuata dall'articolo 5 del decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 1 aprile 2009 n. 48, l'effetto rilevato a patrimonio netto contabilmente a fronte della riduzione degli investimenti non è rappresentativo degli effetti reddituali precedentemente tassati poiché gli ammortamenti fiscalmente dedotti sono disallineati da quelli contabili per via del

regime transitorio applicabile alle c.d. "operazioni pregresse".

Nel caso specifico, l'adozione volontaria della nuova impostazione contabile della componente FoNI effettuata con modalità retrospettiche in conformità al principio IAS 8 comporta che la capacità contributiva della scrivente negli esercizi passati sia stata maggiore per l'effetto combinato:

- dei maggiori ricavi precedentemente tassati (in quanto la componente FoNI è stata contabilizzata e tassata come ricavo); al netto

- dei maggiori ammortamenti dedotti fiscalmente (che sino al 2016 coincidono con quelli rilevati contabilmente e che dal 2017 al 2019 sono stati dedotti in una logica di doppio binario).

La Società ritiene gli effetti contabili rilevati al 1 gennaio 2020 derivanti dall'applicazione retroattiva del nuovo metodo contabile per la parte fiscalmente rilevante debbano trovare riconoscimento fiscale ai fini dell'IRES, ai sensi dell'art. 109, comma 4, del TUIR che prevede che "*(...) si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio netto per effetto dei principi contabili internazionali*".

La disposizione in esame è stata ribadita dall'art. 2, comma 2 del D.M. n. 48/2009 in base al quale: "*... concorrono comunque alla formazione del reddito imponibile i componenti positivi e negativi, fiscalmente rilevanti ai sensi delle disposizioni dello stesso testo unico, imputati direttamente a patrimonio netto per effetto dell'applicazione degli IAS*".

Occorre aggiungere che a seguito delle modifiche intervenute con la legge n. 244/2007 la portata di tale norma è da riferire alla parte di tali componenti negativi di rilevanza fiscale.

A parere della Società per i contributi in conto impianto relativi all'intangibile IFRIC 12 l'effetto fiscale conseguente al cambio di principio va quantificato avuto riguardo agli ammortamenti fiscali precedentemente dedotti ed a quelli ricalcolati con la nuova impostazione del FoNI quale contributo in conto impianti.

Pertanto, si ritiene che gli effetti contabili manifestatisi sul patrimonio netto iniziale della Società istante dell'esercizio 2020, per effetto dell'applicazione retroattiva della nuova metodologia contabile del FoNI assumeranno rilievo ai fini dell'IRES limitatamente alla parte fiscalmente rilevante coerentemente con quanto previsto dall'art. 109, comma 4, secondo periodo del TUIR, trattandosi di effetti reddituali già tassati nei precedenti esercizi e che, secondo la nuova politica contabile, corrisponderanno minori ammortamenti negli esercizi futuri.

La Società evidenzia che la soluzione prospettata non rappresenterebbe una violazione del principio di competenza, in linea di principio, inderogabile, in quanto gli effetti fiscali che si originano dalla diversa qualificazione contabile della componente tariffaria FoNI non si sono originati a causa di una violazione dei criteri d'imputazione cronologica dei componenti positivi e negativi del reddito, né a causa di una loro arbitraria imputazione.

Relativamente all'IRAP secondo l'interpellante l'applicazione retroattiva della nuova metodologia contabile del FoNI adottata dal 2020 ha comportato una rettifica in diminuzione del patrimonio netto, per tener conto dei ricavi che erano già transitati a conto economico in base al vecchio metodo di contabilizzazione e che per la parte fiscalmente rilevante da definire con le medesime modalità sopra illustrate per l'IRES hanno già concorso alla formazione della base imponibile IRAP.

In conformità alle precisazioni fornite dal DM 8 giugno 2011 e dal DM 3 agosto 2017 in relazione al regime IRAP si ritiene che la parte fiscalmente rilevante del *restatement* operato debba assumere rilevanza anche ai fini IRAP.

Al fine di evitare un fenomeno di doppia imposizione che si verificherà quando i ricavi degli anni pregressi transiteranno nuovamente come minori ammortamenti negli esercizi futuri si ritiene corretto poter dare rilievo fiscale ai fini IRES ed IRAP alla predetta variazione del patrimonio netto limitatamente alla parte fiscalmente rilevante nella dichiarazione fiscale relativa all'esercizio 2020.

Con la documentazione integrativa prot. n. ... del ... l'Istante ha precisato che:

- con riferimento all'applicazione retroattiva della nuova impostazione contabile il cui risultato è stato oggetto di contabilizzazione al 1° gennaio 2020 sul saldo d'apertura del patrimonio netto, a fronte di un effetto contabile pari a ... migliaia di euro, gli effetti reddituali precedentemente tassati sono pari a ... migliaia di euro;

- in caso di subentro, il nuovo concessionario deve corrispondere al precedente gestore un rimborso da quantificare in base ai criteri stabiliti dalla pertinente regolazione dell'AEEGSI (oggi, ARERA). Ciò premesso in termini prospettici, l'effetto rilevato a patrimonio netto in conseguenza della nuova impostazione contabile della componente FoNI potrà essere recuperata in parte mediante l'imputazione di minori ammortamenti ed in parte nell'ambito del valore di subentro;

- l'istante ritiene che al cambiamento volontario di principio contabile non siano applicabili l'articolo 5, comma 2, del D.M. n. 48/2009 ed il regime transitorio per le operazioni pregresse disciplinato dall'articolo 15, comma 8 e 8-bis del D.L. n. 185/2008;

- con riferimento alla nuova qualificazione della componente FoNI quale contributo in conto impianti per gli investimenti che rientrano nel perimetro dell'IFRIC 12, considerare tale contributo quale evento autonomo da trattare fiscalmente in regime di derivazione rafforzata sarebbe incoerente con la qualifica di operazioni pregresse che assumono tutti gli investimenti realizzati in forza della concessione stipulata anteriormente alla data di transizione agli IFRS;

- l'OIC ha chiarito nel 2019 che la rilevazione del FoNI nell'ambito dei ricavi quale parte integrante della tariffa allo stato attuale va comunque considerata ammissibile.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente occorre evidenziare che il presente parere attiene esclusivamente ai profili interpretativi connessi ai quesiti espressamente rappresentati

dall'Istante e si fonda sugli elementi descritti nell'istanza e nelle memorie integrative, nel presupposto della veridicità e della correttezza della rappresentazione fornita.

In particolare, esula dalla risposta qualsivoglia giudizio in merito alla corretta applicazione dei criteri di qualificazione, classificazione ed imputazione temporale della posta in esame (cd. "FoNI") in sede di predisposizione del bilancio d'esercizio chiuso al 31/12/2020 - e di quelli precedenti - in coerenza con i principi contabili di riferimento e, in particolare, la valutazione relativa alla sussistenza dei requisiti per l'effettuazione del cambiamento dei principi contabili in conformità allo IAS 8, nonché della corretta applicazione dell'IFRIC 12 e della disciplina transitoria di cui all'articolo 15 del decreto-legge n. 185 del 2008 in sede di *First Time Adoption* effettuata nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2017.

Al riguardo, resta impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

Ciò premesso, in relazione al caso concreto e personale oggetto dell'odierno interpello si precisa quanto segue.

Primo Quesito

La Società riferisce di aver effettuato un cambiamento volontario del principio contabile nel 2020 in conformità al principio IAS 8, attribuendo alla componente FoNI la natura di contributo in conto impianti, in luogo di ricavi tariffari, da imputare a riduzione del costo degli investimenti correlati a tale componente e da ripartire secondo la rispettiva vita utile dei cespiti sotto forma di minori quote di ammortamento deducibili. Tale condotta viene giustificata dall'Istante in considerazione della mancanza di una specifica regola contabile per la rappresentazione della componente FoNI, circostanza che comporta l'applicazione delle regole dello IAS 8.

Ciò posto, nell'ambito del quesito in esame il primo dubbio interpretativo attiene alla rilevanza fiscale delle nuove regole contabili applicate alla componente FoNI dalla Società in conformità allo IAS 8, a seguito del cambiamento di principi contabili.

Ai sensi dell'articolo 83, comma 1, del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) per i soggetti IAS/IFRS *adopter* valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli del Capo II, Sezione I, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili. Come specificato dall'articolo 2, comma 2, del D.M. 1 aprile 2009, n. 48 (cd. "Regolamento IAS") nei confronti dei medesimi soggetti *"si applicano le disposizioni del Capo II, Sezione I del testo unico che prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione o ne dispongono la ripartizione in più periodi di imposta, nonché quelle che esentano o escludono, parzialmente o totalmente, dalla formazione del reddito imponibile componenti positivi, comunque denominati, o ne consentono la ripartizione in più periodi di imposta, e quelle che stabiliscono la rilevanza di componenti positivi o negativi nell'esercizio, rispettivamente, della loro percezione o del loro pagamento (...)".*

Con particolare riferimento al "FoNI", in conformità alla normativa vigente in materia, occorre evidenziare che esso costituisce un vero e proprio contributo riconosciuto al Gestore per la realizzazione e la copertura finanziaria dei nuovi investimenti sulla rete, sul quale grava un vincolo di destinazione.

Al "FoNI", pertanto, va riconosciuta rilevanza fiscale tenuto conto che:

- laddove sia riferibile in modo specifico alla realizzazione di determinati investimenti, rappresenterà un contributo in conto impianti, fiscalmente rilevante attraverso una corrispondente riduzione, diretta o indiretta, delle quote di ammortamento relative ai beni oggetto di investimento;
- per la parte non correlabile con precisione a specifici investimenti, invece, il "FoNI" rappresenterà un contributo in conto capitale, tassabile, ai sensi dell'articolo 88, comma 3, lettera b), del TUIR, interamente nell'esercizio in cui è incassato o, in quote costanti, nell'esercizio in cui è incassato e nei successivi esercizi, ma non oltre il quarto.

Ciò significa che laddove il FoNI configuri un contributo in conto impianti, esso non assume autonoma rilevanza fiscale, ma deve essere ripartito in base alla vita utile del bene per il quale sia stato concesso.

Limitatamente ai diritti su beni in concessione iscritti in conformità all'IFRIC 12, la nuova qualificazione della componente FoNI come contributo in conto impianti operata nel bilancio 2020 necessita di essere coordinata con l'applicazione del regime transitorio di cui all'articolo 15 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, in conseguenza del quale la Società ha gestito un doppio binario a partire dal bilancio 2017, continuando a dedurre ai soli fini fiscali le quote di ammortamento calcolate ai sensi dell'articolo 102 del TUIR con i criteri antecedenti alla IFRS *transition*.

Conseguentemente, nel caso di specie la nuova rappresentazione della componente FoNI impone una rettifica dei valori oggetto del regime transitorio, da adeguare in coerenza con la nuova rappresentazione contabile adottata, pena l'impossibilità di mantenere un doppio binario rispondente ad un criterio di neutralità.

In altri termini, il contribuente dovrà adeguare il doppio binario al fine di tenere conto della riduzione del valore fiscale degli ammortamenti degli investimenti sull'infrastruttura.

Ai fini fiscali, tale operazione sarà rilevata operando una variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi pari agli ammortamenti contabili e, contestualmente, una variazione in diminuzione pari agli ammortamenti fiscali deducibili ai sensi dell'articolo 102 del TUIR, entrambi ricalcolati tenendo conto del minor valore fiscale degli investimenti al netto della componente FoNI.

Inoltre, l'istante effettuerà le opportune annotazioni sul registro dei beni ammortizzabili al fine di tenere traccia delle rettifiche operate.

Le medesime conclusioni sono estensibili anche ai fini IRAP, la cui disciplina dedicata ai soggetti industriali che adottano i principi contabili internazionali è contenuta nell'articolo 5, comma 2, del decreto legislativo n. 446 del 1997, laddove è previsto che "*la base imponibile è determinata assumendo le voci del valore e dei costi*

della produzione corrispondenti con quelle indicate al comma 1", vale a dire le voci del conto economico che la stessa norma individua come rilevanti per i soggetti che adottano i principi contabili nazionali nella redazione del bilancio di esercizio. Pertanto, la nuova rappresentazione contabile della componente FoNI adottata dalla Società a partire dal bilancio chiuso al 31 dicembre 2020 rileva ai fini IRAP in termini di riduzione degli ammortamenti imputati a conto economico lungo la vita utile dei cespiti cui è correlato detto contributo in conto impianti, sempreché, in conformità a corretti principi contabili, rientri tra le voci di bilancio previste dall'articolo 5 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, per la determinazione della base imponibile del tributo regionale. Parimenti, con riguardo ai diritti su beni in concessione iscritti in conformità all'IFRIC 12, l'importo degli ammortamenti deducibili sarà ridotto in una logica di doppio binario, tenuto conto che ai sensi del comma 1 del richiamato articolo 15 del D.L. 185/2008 il regime transitorio si applica " anche ai fini della determinazione della base imponibile dell'IRAP, come modificata dall'articolo 1, comma 50, della citata legge n. 244 del 2007".

Secondo Quesito

Per ragioni di natura regolatoria, gestionale e di mercato, in occasione della predisposizione del bilancio relativo all'esercizio 2020 la Società ha effettuato un cambiamento volontario di principi contabili da adottare con riferimento al trattamento della componente FoNI che, in sede di redazione dei bilanci degli esercizi antecedenti, è sempre stata trattata alla stregua di un ricavo. Al riguardo la Società, in conformità a quanto prescritto dal principio contabile IAS 8 in tema di "cambiamenti di principi contabili", ha portato a riduzione degli investimenti gli effetti derivanti dall'applicazione retrospettica del nuovo criterio con il cd. *restatement* patrimoniale espresso direttamente nel patrimonio netto. Fermo restando che, come già evidenziato, esula dal presente interpello qualsiasi valutazione circa la correttezza del comportamento contabile adottato dalla Società, occorre considerare che sia in caso di errori contabili che di cambiamenti volontari di principi contabili, il principio contabile

IAS 8 prevede comunque che gli effetti rilevati retrospettivamente debbano essere contabilizzati sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore o dell'esercizio in cui viene adottato il nuovo principio contabile.

Ciò posto, il *restatement* espresso nel patrimonio netto si determina come l'effetto netto di due elementi contrapposti, ossia una variazione negativa riguardante l'eliminazione di ricavi precedenti iscritti e tassati e di una variazione positiva generata dall'eliminazione di maggiori ammortamenti già rilevati al lordo della componente FoNI. In particolare, tali ammortamenti contabili sono in parte disallineati da quelli fiscali per effetto del regime transitorio relativo alla rappresentazione della concessione in conformità all'IFRIC 12 a far data dall'esercizio 2017.

Come noto, con riferimento ai soggetti IAS *adopter*, posto che la diversa rappresentazione contabile di alcune operazioni non snatura la sostanza economico-reddituale delle stesse, è stato opportunamente previsto che, all'atto della misurazione del reddito d'impresa, si tenga conto anche del valore dei componenti reddituali che in applicazione degli IAS/IFRS trovano diretta imputazione a patrimonio, per i quali devono, pertanto, essere operate le variazioni in aumento e in diminuzione effettuate in sede di determinazione del reddito d'impresa, al pari di quanto previsto per le componenti imputate nell'esercizio di competenza a conto economico. In tale direzione si muovono l'articolo 109, comma 4, del TUIR, secondo cui "*si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili internazionali (...)*" e l'articolo 2, comma 2, secondo periodo, del D.M. 1 aprile 2009, n. 48 (c.d. Regolamento IAS) il quale specifica che "*Concorrono comunque alla formazione del reddito imponibile i componenti positivi e negativi, fiscalmente rilevanti ai sensi delle disposizioni dello stesso testo unico, imputati direttamente a patrimonio per effetto dell'applicazione degli IAS(...)*".

Ciò posto, ai fini fiscali, occorrerà verificare se le rettifiche in esame imputate a patrimonio netto abbiano i requisiti delle sopravvenienze passive di cui al comma 4 dell'articolo 101 del TUIR e di quelle attive di cui al comma 1 dell'articolo 88 del

medesimo Testo Unico.

A parere della scrivente, il caso oggetto della presente istanza non può essere assimilato ad alcuna delle fattispecie previste dalle citate disposizioni, in quanto la rettifica di ricavi che sono stati assoggettati a tassazione nei precedenti periodi d'imposta non avviene a seguito del loro mancato conseguimento. Parallelamente, la rettifica degli ammortamenti che sono stati dedotti nei periodi d'imposta precedenti non rappresenta alcuna sopravvenuta insussistenza di spese sostenute.

Ne consegue che la riduzione di patrimonio netto che può, in linea di principio, assumere natura reddituale non possiede né le caratteristiche di deducibilità delle sopravvenienze passive di cui al citato comma 4 dell'articolo 101 del TUIR, né quelle di sopravvenienza attiva per essere assoggettata a tassazione, ai sensi del comma 1 dell'articolo 88 del TUIR.

Tanto premesso, si ricorda che, a seguito delle modifiche apportate dall'articolo 5 del decreto legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, all'articolo 2, comma 8, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, è stato equiparato il termine entro cui il contribuente può presentare una dichiarazione integrativa a favore con quello già previsto per la dichiarazione integrativa a sfavore di cui all'articolo 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, con la conseguente possibilità di *"correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di un maggiore o di un minore credito, mediante successiva dichiarazione da presentare"* entro i termini di accertamento, *"ovvero entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione"* (cfr., al riguardo, circolare n. 8/E del 7 aprile 2017). Pertanto, con riferimento ai periodi di imposta dal 2016 al 2019, la società istante potrà presentare dichiarazioni integrative per ridurre il reddito già tassato ai fini IRES (nonché, eventualmente ai fini IRAP) della quota "FoNI", transitata tra i ricavi, non più di competenza a seguito della sua riqualificazione quale "contributo in conto impianti".

Ciò comporta che, per i periodi d'imposta suscettibili di integrazione dichiarativa, il contribuente dovrà anche incrementare il reddito imponibile delle quote di "FoNI" che avrebbe dovuto tassare per competenza se avesse qualificato sin dal 2012 il "FoNI" come contributo in conto impianti.

Infine, si evidenzia che in sede di dichiarazione integrativa il contribuente dovrà altresì tenere conto degli effetti "a cascata", conseguenti alle rettifiche operate, relativi all'applicazione delle ulteriori norme tributarie incidenti sulla determinazione del reddito imponibile e del valore della produzione.

Come anticipato, il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei fatti rappresentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto, nonché con riserva di riscontro nelle sedi competenti.

**IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO e
DIRETTORE CENTRALE ad interim**

(firmato digitalmente)