Civile Ord. Sez. 5 Num. 26382 Anno 2026
Presidente: GIUDICEPIETRO ANDREINA
Relatore: CHIECA DANILO
Data pubblicazione: 07/10/2026

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 249/2024 R.G., proposto da

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa *ope legis* dall'Avvocatura Generale dello Stato;

-ricorrente-

contro

BRIANZA ENERGIA AMBIENTE S.P.A., in persona del legale rappresentante *pro tempore*;

-intimata-

avverso la SENTENZA DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA LOMBARDIA n. 2776/2022 depositata il 1° luglio 2022;

udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 23 settembre 2026 dal Consigliere Danilo Chieca;

FATTI DI CAUSA

1. La Direzione Provinciale dell'Agenzia delle Entrate di Monza e della Brianza emetteva nei confronti di Brianza Energia Ambiente s.p.a. (d'ora in poi BEA), esercente attività di smaltimento di rifiuti in forza di un'autorizzazione integrata ambientale rilasciata dalla Regione Lombardia,

tre distinti avvisi di accertamento ai fini dell'IRES e dell'IRAP: uno relativo all'anno 2014 e due all'anno 2015.

1.1 Con tali avvisi l'Ufficio disconosceva la deducibilità degli accantonamenti effettuati dalla società per gli oneri di recupero ambientale connessi alla futura cessazione dell'impianto di incenerimento (termovalorizzatore) da essa gestito nel Comune di Desio, procedendo alle conseguenti riprese a tassazione e all'irrogazione delle sanzioni amministrative pecuniarie previste dalla legge.

2. La contribuente impugnava separatamente i tre avvisi dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Milano, la quale, riuniti i procedimenti e ritenute fondate le ragioni della parte privata, annullava gli atti impositivi.

3. La Commissione Tributaria Regionale (CTR) della Lombardia, con sentenza n. 2776/2022 del 1° luglio 2022, respingeva l'appello dell'Amministrazione finanziaria e confermava la pronuncia di primo grado.

3.1 A fondamento della decisione, i giudici regionali osservavano che gli oneri in questione erano deducibili ai sensi dell'art. 109 del t.u.i.r., poiché certi e obiettivamente determinabili.

In particolare, secondo la CTR, tali oneri formavano oggetto di una specifica obbligazione di bonifica del sito, posta a carico del gestore dell'impianto dal punto E.10 dell'autorizzazione integrata ambientale, ed erano stati quantificati dalla contribuente sulla base di una perizia tecnica redatta da un esperto del settore. La fattispecie risultava, pertanto, assimilabile a quella esaminata dalla risoluzione del Ministero delle Finanze n. 52/E del 2 giugno 1998, concernente i «costi di chiusura e post-chiusura delle discariche», con la quale era stata ritenuta corretta la ripartizione proporzionale di tali costi negli esercizi di svolgimento dell'attività di smaltimento dei rifiuti.

4. Avverso tale sentenza l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

per cassazione, affidato a un unico motivo.

5. La BEA è rimasta intimata.

6. La causa è stata avviata alla trattazione in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 380-*bis*.1 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 107 e 109 del d.P.R. n. 917 del 1986.

1.1 L'Ufficio censura la sentenza impugnata per avere ritenuto legittima la deduzione degli accantonamenti per oneri di recupero ambientale effettuati dalla BEA negli anni 2014 e 2015, in vista del sostenimento dei futuri «costi di chiusura e post-chiusura» dell'impianto di incenerimento gestito nel Comune di Desio.

1.2 In particolare, deduce che tali accantonamenti non rientrano fra quelli ammessi in deduzione dalla normativa fiscale, la cui previsione ha carattere tassativo.

1.3 Sostiene altresì che, negli esercizi 2014 e 2015, non fossero ancora certi né l'esistenza dei costi né il loro ammontare, obiettivamente determinabile; anche sotto tale profilo, la deduzione avrebbe dovuto essere esclusa.

1.4 Il ricorso è fondato.

1.5 Ai sensi dell'art. 107 (corrispondente nella vecchia numerazione all'art. 73), comma 4, del t.u.i.r., «[n]on sono ammesse deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati dalle disposizioni del presente capo».

1.6 Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, l'art. 107, comma 4, del t.u.i.r. sancisce la tassatività delle deduzioni per accantonamenti: esse sono consentite soltanto nelle ipotesi espressamente previste dalla legge, in quanto derogano al principio di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

certezza dell'imposizione tributaria e non possono dipendere da libere appostazioni prudenziali (cfr. Cass. n. 3368/2013; Cass. n. 26290/2016).

Da tale principio discendono i seguenti corollari:

- gli accantonamenti indeducibili a fondo rischi, essendo effettuati in previsione di passività prive dei requisiti di certezza e determinabilità, sono soggetti alla disciplina di cui all'art. 109, comma 1, parte seconda, del t.u.i.r.;

- gli stanziamenti a fondi diversi da quelli contemplati dall'art. 107 costituiscono accantonamenti fiscalmente non riconosciuti e, per tale ragione, indeducibili. Le quote accantonate determinano una variazione in aumento del risultato civilistico rilevante ai fini del reddito d'impresa imponibile; l'utilizzo del fondo dà invece luogo a una variazione in diminuzione del risultato nel periodo in cui tale utilizzo si è manifestato (cfr. Cass. n. 23812/2017; Cass. n. 18719/2018; Cass. n. 10122/2020).

1.7 In applicazione delle surriferite *regulae iuris*, i fondi per oneri di recupero ambientale non rientrano fra gli accantonamenti tassativamente previsti dalle disposizioni sulla determinazione del reddito d'impresa. La CTR è dunque incorsa in *error in iudicando* nell'affermare che «[i]*l costo indicato civilisticamente in bilancio e dedotto fiscalmente rispetta*[va] *i dettami previsti dagli artt. 107 e seguenti del* d.P.R. *917/1986* […]».

1.8 La Commissione ha altresì errato nel richiamare, a sostegno del *decisum*, la risoluzione del Ministero delle Finanze n. 52/E del 2 giugno 1998.

1.9 La risoluzione, in primo luogo, non costituisce fonte di diritto, ma un documento di prassi privo di efficacia vincolante per il contribuente, per gli uffici gerarchicamente subordinati, per la stessa autorità emanante e, a maggior ragione, per il giudice (cfr. Cass. Sez. U. n. 23031/2007; Cass. n. 35/2010; Cass. n. 19815/2019). Sotto altro profilo, essa attiene a una fattispecie diversa da quella oggetto del presente giudizio, concernendo i costi di ripristino di un'area adibita a discarica. In ragione della limitata e

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

prestabilita capacità complessiva di conferimento dei rifiuti, tali costi costituiscono un onere certo nell'*an* e obiettivamente determinabile nel *quantum* mediante una perizia redatta da esperti del settore e «[…] *possono essere ripartiti negli esercizi di svolgimento dell'attività in proporzione alla percentuale di riempimento della discarica stessa* […]».

La controversia in esame riguarda, invece, accantonamenti per oneri di recupero ambientale destinati a essere sostenuti soltanto in caso di definitiva chiusura di un impianto di incenerimento e, per loro natura, non ripartibili in proporzione alla percentuale di riempimento del sito sul quale l'impianto sorge.

2. Per quanto precede, in accoglimento del ricorso, va disposta la cassazione dell'impugnata sentenza con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado (già CTR) della Lombardia, in diversa composizione, affinché proceda a un nuovo esame della controversia in conformità ai princìpi di diritto sopra enunciati.

2.1 Al giudice di rinvio è demandata anche la regolazione delle spese del giudizio di legittimità, ai sensi degli artt. 385, terzo comma, seconda parte, c.p.c. e 62, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per la pronuncia sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria della Corte Suprema di Cassazione, in data 23 settembre 2026.

La Presidente
Andreina Giudicepietro

Corte di Cassazione - copia non ufficiale