

RISOLUZIONE N. 52/E

MINISTERO DELLE FINANZE
Dipartimento delle entrate
Direzione centrale per gli affari
giuridici e per il contenzioso tributario

Serv. III - Div. 6
Prot. 66510/98

Oggetto: Imposte dirette - reddito d'impresa. Costi di chiusura e post-chiusura delle discariche - Correlazione costi-ricavi. Istanza della FISE - Federazione Imprese di Servizi, Via del Poggio Laurentino, 11 - Roma.

Con l'istanza in oggetto la Fise - Federazione Imprese di Servizi rappresenta le problematiche, ai fini delle imposte sui redditi, relative all'attività svolta da aziende operanti nel settore dello smaltimento dei rifiuti tramite la gestione di discariche autorizzate.

In particolare, la Federazione medesima fa presente che le autorizzazioni regionali e/o provinciali e, ove previsto, i contratti con gli enti locali per i rifiuti solidi urbani nonché le convenzioni con i Comuni in regime di privativa, prevedono l'obbligo per i gestori delle imprese di stoccaggio, una volta riempita la discarica, di procedere alla copertura finale della stessa, al recupero ambientale delle relative aree nonché alla gestione, monitoraggio e manutenzione delle discariche per periodi di tempo variabili a seconda di quanto disposto dalle stesse autorizzazioni e contratti.

I costi connessi agli obblighi contrattuali assunti dalle imprese e relativi alla chiusura e post-chiusura delle discariche sono però sostenuti, in gran parte, successivamente alla chiusura delle stesse, quando le discariche hanno cessato di generare ricavi. Quest'ultimi, infatti, essendo correlati al conferimento dei rifiuti in discarica, sono interamente acquisiti dal gestore dell'impresa di stoccaggio durante il periodo di funzionamento della stessa, ancorché i ricavi incorporino quote relative ai costi da sostenere in periodi successivi alla cessazione del loro conseguimento.

Tanto premesso, l'istante chiede di conoscere il trattamento fiscale, sotto il profilo delle imposte sui redditi, dei suddetti costi di ripristino dell'area posti a carico dell'impresa, proponendo in proposito due soluzioni: l'una basata sull'anticipazione dei costi di chiusura e post-chiusura sulla base di un determinato parametro, che così verrebbero correlati ai relativi ricavi conseguiti nei vari esercizi e, l'altra, invece, sulla rilevanza dei ricavi in base allo stato di avanzamento della commessa, nel presupposto che la gestione di una discarica possa ritenersi un appalto/concessione alla costruzione e gestione di un determinato bene (discarica), a nulla influenzando il fatto che il corrispettivo venga pagato in luogo dell'ente concedente dai soggetti terzi che conferiscono i rifiuti.

In merito a quanto sopra si osserva, preliminarmente, che gli adempimenti assunti dalle società che gestiscono discariche autorizzate nei confronti dell'ente concedente, non possono che essere puntualmente definiti nei loro aspetti quantitativi sulla base di apposite convenzioni

che, sotto il profilo civilistico, si traducono in dettagliati piani finanziari regolarmente aggiornati da perizie tecniche di esperti del settore.

Tenuto conto delle accennate considerazioni e nel presupposto che esse abbiano in fatto un concreto riscontro, ne discende che la società che gestisce la discarica conosce 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.

Pertanto, si ritiene che il problema posto possa essere ricondotto, nelle sue linee generali, nella fattispecie che è stata oggetto della risoluzione n. 9/1940 del 22 ottobre 1991, emessa dalla soppressa Direzione Generale delle Imposte Dirette, i cui principi sono da ritenere ancora validi alla luce delle disposizioni contenute nell'art. 75 del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Con l'indicata risoluzione ministeriale è stato affermato 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 stesso esercizio tutti i costi relativi ad esso correlati.

Inoltre, è stato precisato, in merito al carattere della certezza, che quest'ultima assume consistenza giuridica per gli impegni, contrattualmente assunti, che conferiscono concretezza ai costi, a prescindere dalla loro manifestazione numeraria e, infine, che la caratteristica della deducibilità va riguardata come reale possibilità di tradurre gli accadimenti aziendali in espressioni numerarie.

Nel caso di specie rappresentato dall'istante, i costi relativi alla chiusura, bonifica, monitoraggio e manutenzione delle discariche autorizzate, sempre che, come sopra rilevato, rispondano ad adempimenti specificamente e dettagliatamente previsti, hanno il carattere della certezza, in quanto discendono da precise clausole contrattuali e costituiscono altresì costi necessari e inerenti alla produzione dei relativi ricavi.

Inoltre, per quanto riguarda il requisito della determinabilità dei predetti costi, così come previsto dal richiamato art. 75 del TUIR, si ritiene che anch'esso è condizionato dalla analitica e puntuale individuazione degli adempimenti cui è obbligata la società che gestisce la discarica, ai fini della possibile quantificazione dei costi medesimi mediante apposita perizia redatta da terzi esperti del settore e debitamente asseverata.

Infine, tenuto conto che le discariche hanno, in base alle disposizioni autorizzative, una limitata e determinata capacità complessiva di rifiuti conferibili, si ritiene che possa condividersi il criterio proposto dalla Federazione istante, secondo il quale 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.

Sarà cura del soggetto che gestisce la discarica dare puntuale dimostrazione, ove richiesto, dei costi di cui trattasi mediante un analitico prospetto cui dovrà seguire, nell'esercizio nel quale i costi stessi saranno materialmente sostenuti, un prospetto di raccordo tra questi ultimi e gli ammontari precedentemente indicati, evidenziando altresì, nel caso di scostamenti, le sopravvenienze attive o passive manifestatesi.

Si prega di portare quanto sopra a conoscenza della Federazione istante.