

Prot.n.p64677PE

Roma, 6 maggio 2009

AGENZIA DELLE ENTRATE  
Direzione Centrale normativa  
e contenzioso  
Ufficio imprese  
Via Cristoforo Colombo, 426 C/D  
00145 ROMA

Oggetto: Richiesta consulenza generale su IRAP e discariche

FISE Assoambiente è l'Associazione, aderente a Confindustria, che rappresenta a livello nazionale le imprese private che operano nella gestione dei rifiuti urbani ed industriali. Tra le numerose attività svolte dalle imprese aderenti, rientrano anche quelle relative alla gestione delle discariche in merito alle quali evidenziamo, di seguito, la criticità connessa all'imposta IRAP.

Le autorizzazioni regionali o provinciali, o le convenzioni, relative all'esercizio dell'attività di discarica o alla gestione delle stesse, prevedono l'obbligo a carico del gestore di procedere alla copertura della discarica, al recupero ambientale dell'area, nonché alla gestione, monitoraggio e manutenzione della discarica per il periodo successivo alla conclusione delle operazioni di conferimento e gestione dei rifiuti, normalmente definito per 30 anni. Tali oneri, generalmente denominati "*oneri post-chiusura*" sono sostenuti, dal punto di vista finanziario, in gran parte, successivamente al termine delle operazioni di conferimento e gestione dei rifiuti in discarica, quando cioè la discarica ha cessato di generare ricavi.

Dal punto di vista contabile, la determinazione del risultato d'esercizio implica un procedimento di correlazione di costi e ricavi [*cf* principio contabile OIC 11].

Tali oneri pertanto, sono valutati secondo criteri oggettivi (mediante apposite perizie redatte da terzi professionisti esperti del settore e debitamente asseverate) ed imputati, secondo corretti principi contabili, in ciascun esercizio di svolgimento dell'attività proporzionalmente al riempimento della discarica avvenuto nell'esercizio rispetto alla volumetria totale autorizzata.

La corretta classificazione contabile di tali oneri è nel numero 7) dello schema di conto economico di cui all'articolo 2425 del codice civile - costi per servizi - con contropartita patrimoniale nella voce debiti per fatture da ricevere, costituendo un'obbligazione oggettivamente determinata in relazione ad ammontare (determinato nelle perizie asseverate) e data di manifestazione finanziaria (*i.e.* conclusione delle operazioni con conferimento e gestione prevista dell'autorizzazione o dalla convenzione) [*cf* principio contabile OIC 19].

Vi sono tuttavia alcune Associate che classificano tali oneri nelle voci 12) - accantonamenti per rischi - o 13) - altri accantonamenti - con contropartita patrimoniale nella voce Fondi per Rischi ed Oneri. Tali associate, in relazione a tale differente classificazione contabile hanno espresso incertezze in merito al trattamento fiscale degli *oneri post chiusura* ai fini IRAP.

In particolare, per effetto della modifica all'art. 5 del D.Lgs. 446/1997 (decreto IRAP) recata dalla legge finanziaria 2008 (L. 244/2007), la base imponibile IRAP delle società industriali e degli enti commerciali è "*determinata dalla differenza tra il valore ed i costi della produzione di cui alle*

*lettera A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile [n.d.r. differenza tra valori e costi della produzione], con esclusione delle voci di cui ai numeri 9) [costi per il personale], 10) lettere c) e d) [svalutazioni delle immobilizzazioni e dei crediti dell'attivo circolate], 12) [accantonamenti per rischi] e 13) [altri accantonamenti], così come risultanti dal conto economico dell'esercizio".*

La scrivente è dell'avviso che la deducibilità ai fini IRAP degli *oneri post-chiusura*, nel corretto esercizio di competenza, non sia influenzata dall'eventuale classificazione degli stessi nelle voci 12) [accantonamenti per rischi] o 13) [altri accantonamenti] dello schema di conto economico, tenuto conto che, ai sensi del 5° comma del citato art. 5 *"al fine della determinazione della base imponibile IRAP i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa, indipendentemente dalla effettiva collocazione in conto economico"*.

Ritenere diversamente che tali oneri, per effetto della loro classificazione contabile nelle voci 12) e 13) del conto economico, siano deducibili soltanto nel momento del loro effettivo sostenimento finanziario, comporterebbe che essi risulterebbero definitivamente indeducibili poiché, come detto, al termine delle operazioni di conferimento e gestione dei rifiuti non vi sarebbe alcun ricavo tassabile ai fini IRAP, e ciò si risolverebbe pertanto in una tassazione illegittima perché difforme dal noto principio costituzionale di *"capacità contributiva"*.

Vale la pena da ultimo segnalare che già in passato l'Associazione, tramite interpello, aveva chiesto chiarimenti in merito al trattamento fiscale, ai fini delle imposte su redditi, degli *oneri* di chiusura e post-chiusura delle discariche e che in tale circostanza l'Agenzia, ribadendo il concetto contenuto nella RM 9/1940/1991, secondo cui non si può parlare di produzione di reddito senza il conseguimento dei ricavi e che sono i costi che devono seguire i ricavi, e non viceversa, ha espresso, con la RM n. 52/98, il parere secondo cui tali oneri debbono essere ripartiti negli esercizi di svolgimento dell'attività proporzionalmente alla percentuale di riempimento della discarica stessa, nel presupposto che essi siano specificatamente dettagliati, abbiano il carattere della certezza e cioè che la loro previsione discenda da specifiche clausole contrattuali e siano quantitativamente stabiliti da apposite perizie debitamente asseverate.

Nel ringraziare per l'attenzione ed in attesa di un auspicato positivo riscontro, rimaniamo a disposizione per eventuali ulteriori informazioni.

Ci è gradita l'occasione per porgere i migliori saluti.

Il Segretario  
(Paolo Cesco)



Allegato

cs