



Direzione Centrale Normativa

Settore Imposte sui Redditi e Sulle
Attività Produttive
Ufficio Reddito d'Impresa

Roma, 27 MAG. 2010

Alla FISE ASSOAMBIENTE
Via Del Poggio Laurentino, 11
00144 ROMA

Prot. 2010/85997

Oggetto: ***Consulenza giuridica 954-28/2009 - Costi di chiusura e post-chiusura delle discariche - IRAP - FISE ASSOAMBIENTE***

QUESITO

La “FISE ASSOAMBIENTE” (di seguito, “l’Associazione”), rappresentante a livello nazionale le imprese private che operano nella gestione dei rifiuti urbani ed industriali, ha chiesto chiarimenti in merito al trattamento, ai fini IRAP, applicabile ai costi di *post* chiusura delle discariche.

In particolare, fa presente che i provvedimenti regionali o provinciali di autorizzazione all’esercizio dell’attività di gestione della discarica prevedono l’obbligo a carico del gestore di procedere alla manutenzione della discarica - per un periodo determinato, normalmente definito per 30 anni – successivamente alla conclusione delle operazioni di conferimento e gestione dei rifiuti; attività quest’ultima produttrice di ricavi per l’impresa.

Ne consegue che la suddetta attività di manutenzione genera costi (cd. “oneri di *post-chiusura*”) il cui sostenimento avviene in gran parte in esercizi successivi a quelli in cui sono stati generati i ricavi.

Contabilmente, tali oneri sono valutati secondo criteri oggettivi (mediante apposite perizie redatte da terzi professionisti esperti del settore) ed imputati, secondo corretti principi contabili, in ciascun esercizio di svolgimento dell'attività proporzionalmente al riempimento della discarica.

L'Associazione sottolinea come molte delle imprese associate contabilizzano tali oneri nella voce "12) *Accantonamenti per rischi*" o nella voce "13) *Altri accantonamenti*" del predetto schema di conto economico, con contropartita patrimoniale nella voce B) "*Fondi rischi ed oneri*".

In relazione a tale rilevazione contabile, l'Associazione chiede di precisare se tali oneri siano soggetti ad IRAP anche se contabilizzati in voci di bilancio [B 12) e B 13)] espressamente escluse dalla base imponibile IRAP dall'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, come riformulato dall'articolo 1, comma 50, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (in vigore dal 1° gennaio 2008).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

L'Associazione sostiene che gli oneri cd. di *post* chiusura siano deducibili ai fini IRAP indipendentemente dall'eventuale classificazione degli stessi nelle voci B12) o B13) del conto economico.

Più precisamente, secondo l'Associazione istante tali oneri devono concorrere alla formazione del valore della produzione dell'esercizio di competenza e non al momento del "*loro effettivo sostenimento finanziario*", altrimenti, "*risulterebbero definitivamente indeducibili poiché (...) al termine delle operazioni di conferimento e gestione dei rifiuti non vi sarebbe alcun ricavo tassabile ai fini IRAP*".

PARERE DELLA DIREZIONE CENTRALE

La deducibilità dei costi di chiusura e *post* chiusura delle discariche in un periodo successivo al completamento della discarica, durante il quale non

vengono più generati ricavi, è stata oggetto di chiarimento ministeriale con la risoluzione 2 giugno 1998, n. 52. In virtù del noto principio di correlazione, la scrivente ha riconosciuto che i costi di *post* chiusura (determinati sulla base di un'apposita perizia asseverata redatta da un tecnico abilitato) sono deducibili, ai fini della determinazione del reddito imponibile IRES, nell'esercizio di competenza dei ricavi (cioè nella fase attiva della discarica) in funzione della percentuale di riempimento della stessa (criterio oggettivo rappresentativo della potenzialità dei ricavi della discarica).

Sul piano contabile, la copertura degli oneri che si sosterranno nella fase di *post* chiusura viene effettuata tramite la tecnica contabile degli accantonamenti ad appositi fondi rischi classificati nelle voci B12) o B13) del conto economico. L'accantonamento dell'esercizio, che in base alla citata risoluzione assume rilevanza fiscale ai fini IRES, è determinato in funzione della percentuale di riempimento della discarica: criterio, questo, reputato idoneo ad individuare l'esatta correlazione con i ricavi di competenza conseguiti nell'esercizio.

Fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, la disposizione contenuta nell'articolo 11-*bis* del decreto legislativo n. 446 del 1997 consentiva di dedurre tali accantonamenti anche dalla base imponibile IRAP.

In linea generale si osserva che, per effetto delle modifiche apportate dalla legge finanziaria per il 2008, gli accantonamenti ai fondi rischi indicati nelle voci B12) e B13) del conto economico non possono più concorrere a formare la base imponibile del tributo regionale, ancorchè deducibili ai fini dell'IRES (cfr. articolo 5, comma 1, del citato decreto legislativo n. 446 del 1997).

Come precisato nella circolare 19 febbraio 2008, n. 12/E, trattasi di poste di natura estimativa che non devono, quindi, assumere rilevanza nella determinazione della base imponibile IRAP. Tuttavia, al verificarsi dell'evento a fronte del quale è stato effettuato l'accantonamento, è stata ammessa la deducibilità dell'onere che, seppur non formalmente imputato a conto economico

(nel caso di utilizzo diretto del fondo), risulta classificabile in una voce dell'aggregato B rilevante ai fini del tributo.

Come evidenziato dall'istante, un'applicazione rigida di tale principio potrebbe comportare l'oggettiva impossibilità di dedurre i costi di *post* chiusura in quanto l'attività di gestione della discarica è caratterizzata, nella fase conclusiva, dalla mancanza di ricavi e, conseguentemente, di una base imponibile.

Coerentemente con quanto affermato nella citata risoluzione n. 52 del 1998 ai fini della determinazione del reddito imponibile, si evidenzia come le poste contabili accantonate a fronte dei costi di *post* chiusura (relativamente alla attività di bonifica, monitoraggio e manutenzione delle discariche autorizzate) rivestano il carattere della certezza, obiettiva determinabilità ed inerenza riguardo alla produzione dei relativi ricavi. Detti accantonamenti, in sostanza, possono essere considerati oneri deducibili qualora rispondano ad adempimenti specificamente e dettagliatamente previsti, ancorché sotto il profilo meramente contabile siano classificati nella voce di conto economico "*Accantonamenti*".

Considerata la peculiarità di tali oneri, si ritiene che anche ai fini dell'IRAP questi debbano concorrere alla formazione del valore della produzione dell'esercizio di competenza. A tal fine, sebbene indicati nella voce B12) o B13) del conto economico, gli stessi saranno deducibili, in ciascun esercizio, attraverso il meccanismo delle variazioni in diminuzione da apportare in sede di relativa dichiarazione.

Bcho

IL DIRETTORE CENTRALE

Arturo Betunio