

Risposta n. 64/2023

OGGETTO: Principio di competenza – Deduzione fiscale anticipata dei costi (accantonamenti al "Fondo chiusure minerarie") previsti per le operazioni di chiusura mineraria e per il ripristino ambientale dei pozzi in produzione – Articolo 109 del TUIR

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

QUESITO

Alfa S.p.A. (di seguito, anche la "società istante") è la filiale italiana, operante nel settore dell'esplorazione e produzione di idrocarburi, del Gruppo Alfa e ha per oggetto l'esercizio dell'attività di ricerca, esplorazione, coltivazione di giacimenti di idrocarburi nonché di vendita del prodotto grezzo.

L'attività della società istante si concentra principalmente sullo sviluppo di un giacimento di idrocarburi denominato "...", situato nell'area della concessione di coltivazione "..." (...), sulla base di un titolo minerario rilasciato dal Ministero dello

Sviluppo Economico di cui la Alfa S.p.A. è rappresentante unico, ma con quota di partecipazione che ammonta al 50%.

Le attività connesse allo sviluppo del suddetto titolo minerario sono regolate da un accordo di join venture tra la società istante e i suoi partner Beta S.p.A. (25%) e Gamma S.r.l. (25%).

L'attività di estrazione nell'area della concessione di coltivazione "... " è iniziata definitivamente nel corso dell'esercizio 2020.

Più precisamente, a conclusione, con esito positivo, delle prove temporanee di esercizio funzionali e dei collaudi operativi effettuati, si è dato corso, a partire dal giorno ... dicembre 2020, all'esercizio definitivo degli impianti con specifica autorizzazione della competente Sezione UNMIG e provvedimento di "presa d'atto" emesso dalla Regione Basilicata, nei termini previsti dall'autorizzazione VIA/AIA DRG .../....

Nel territorio italiano, lo sfruttamento delle risorse energetiche e naturali è soggetto ad una specifica normativa, la quale impone determinati obblighi ai titolari di un permesso di ricerca o di una concessione di coltivazione, tra i quali quelli connessi alla chiusura dei pozzi minerari e al ripristino ambientale del sito.

La società istante, conformemente alle prescrizioni normative vigenti, intende prevedere lo stanziamento di accantonamenti in un fondo appositamente creato ("Fondo chiusure minerarie"), in ciascun esercizio di attività, per i futuri costi di chiusura mineraria dei pozzi, al fine di evitare la fuoriuscita in superficie di fluidi di strato e di garantire l'isolamento dei diversi strati, nonché per i futuri costi di ripristino ambientale dei siti dei pozzi in produzione, al fine di rimuovere tutti gli impianti e le

attrezzature installate e ricondurre l'area interessata dall'attività di ricerca/coltivazione alla condizione pregressa.

La quantificazione di tali costi, stimati con il migliore grado di approssimazione possibile, sarà effettuata dalla Alfa S.p.A. sulla base delle tecnologie disponibili al momento della presentazione dell'istanza di concessione di coltivazione, secondo principi e criteri generali che rimangono pressoché invariati nel tempo, salvo eventuali revisioni dovute a evoluzioni dello stato della scienza e della tecnica di settore, nonché al verificarsi di circostanze assolutamente impreviste e imprevedibili.

La società istante intende affidarsi annualmente ad un perito indipendente, il quale rilascerà apposita perizia giurata e asseverata dal Tribunale, sulla verifica di congruità della quantificazione dei costi futuri di chiusura mineraria e di ripristino ambientale del giacimento "Tempa Rossa".

A tale scopo, al fine di coprire i suddetti costi futuri che deriveranno dall'adempimento degli obblighi descritti in precedenza, Alfa S.p.A. stanzierà annualmente in bilancio un accantonamento ad un fondo appositamente creato.

Tanto premesso, la società istante chiede di sapere se, avuto riguardo ai principi di competenza e di correlazione tra costi e ricavi di cui all'articolo 109 del TUIR e, tenuto conto degli obblighi normativi in materia di abbandono dei pozzi minerari e di ripristino ambientale dei relativi siti, gli accantonamenti stanziati nel "Fondo chiusure minerarie" possano essere considerati fiscalmente deducibili ai fini IRES e IRAP in ciascun esercizio.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante, in base ad una propria interpretazione dei principi di competenza e di correlazione tra costi e ricavi, ritiene che i costi per la "chiusura mineraria" e il "ripristino ambientale" siano deducibili ai fini IRES e IRAP già nell'esercizio in cui sarà effettuato il relativo accantonamento, in quanto costi certi e oggettivamente determinati.

L'esistenza di un vincolo giuridico, derivante dalla legge, in relazione alla quantificazione dei costi attraverso un procedimento analitico (supportato da un'apposita perizia) e al loro successivo sostenimento, sono, a parere della Alfa S.p.A., circostanze idonee a fondarne l'affermata certezza nonché l'oggettiva determinabilità.

In base a tale impostazione, la società istante afferma il pieno rispetto del principio di correlazione tra costi e ricavi in quanto, se è vero che i costi per chiusura mineraria e ripristino ambientale saranno effettivamente sostenuti solo successivamente alla data di cessazione dell'attività, è nei vari periodi di imposta dell'esercizio dell'attività che si realizzano i ricavi correlati.

La deducibilità dei costi in esame non sarà in alcun modo compromessa dall'esistenza di eventuali scostamenti tra i costi effettivamente sostenuti e quelli preventivamente quantificati.

Alfa S.p.A., al fine di assicurare un corretto trattamento contabile e fiscale nella gestione dei suddetti costi, provvederà, inoltre, a redigere un prospetto di raccordo nel quale saranno confrontati gli importi dei costi stimati e dedotti nei precedenti esercizi con quelli effettivamente sostenuti per le operazioni di chiusura mineraria e ripristino ambientale e, laddove dovessero risultare delle differenze, provvederà a rilevare le sopravvenienze attive e passive connesse a tali scostamenti.

A sostegno delle proprie argomentazioni, la società istante richiama alcuni documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria concernenti il trattamento fiscale dei costi relativi alla chiusura e post-chiusura delle discariche e dei costi di smaltimento dei rifiuti industriali (cfr. risoluzione n. 52/E del 2 giugno 1998, risoluzione n. 14/E del 5 marzo 1998) nonché una pronuncia della Corte di Cassazione concernente la deduzione dal reddito dei costi di "tombamento" delle cave (cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 16349 del 17 luglio 2014).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si rammenta, in via preliminare, che, ai sensi dell'articolo 109, comma 1, del TUIR, *"i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni"*.

Tale disposizione reca il principio di competenza in materia di determinazione del reddito d'impresa, ai fini dell'applicazione dell'IRES.

In base alla vigente normativa di settore e alle convenzioni stipulate con gli enti concedenti, le società che gestiscono - in concessione - lo sfruttamento delle risorse energetiche e naturali, alla scadenza delle stesse, sono tenute a specifici obblighi connessi alla chiusura del pozzo minerario e al ripristino ambientale del sito.

Ciò comporta il sostenimento di oneri il cui processo di stima richiede che le società si dotino di elementi oggettivi e di valida documentazione (perizie tecniche, ecc.), al fine di determinare i tempi e la tipologia dei necessari interventi di ripristino e/o sostituzione dei beni oggetto della devoluzione.

In vista di tali oneri, sul piano contabile, la società istante intende operare, in ciascun esercizio, un accantonamento in un apposito "Fondo chiusure minerarie", iscritto nel passivo dello Stato Patrimoniale.

Sul piano fiscale, le previste esigenze di certezza nell'individuazione della base imponibile, hanno imposto l'adozione di specifici criteri e limiti per gli accantonamenti che, rispetto alle modalità civilistiche, sono maggiormente "rigidi".

Al riguardo, infatti, il TUIR fornisce un'elencazione dettagliata degli accantonamenti fiscalmente deducibili, oltre a puntualizzare specifiche modalità procedurali per la determinazione di ogni tipologia di accantonamento per la quale è prevista la deducibilità.

Il trattamento fiscale degli accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati dalle disposizioni del Capo II "*Determinazione della base imponibile delle società e degli enti commerciali residenti*" del Titolo II "*Imposta sul reddito delle società*" del TUIR è regolato dall'articolo 107, comma 4, del TUIR, il quale non ne consente la deducibilità, motivo per cui, nel caso fossero operati, occorrerebbe procedere ad una variazione in aumento nel modello Redditi.

In linea di principio, pertanto, da una rigida lettura del combinato disposto dell'articolo 109, comma 1 e 107, comma 4, del TUIR, deriva che i costi *de quibus* dovrebbero essere dedotti nell'esercizio in cui diviene certo il loro sostenimento ed in cui

è possibile determinare in modo obiettivo il loro ammontare; tuttavia, la società istante, al verificarsi di tali presupposti, si troverebbe nell'impossibilità di operare la deduzione per l'assenza di ricavi.

In argomento, l'Amministrazione finanziaria, con la risoluzione n. 52/E del 2 giugno 1998, riferita ad una fattispecie per alcuni versi analoga (costi di chiusura e post chiusura delle discariche), ha precisato 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 ad esso correlabili, sempreché certi e obiettivamente determinabili.

Il medesimo orientamento è stato confermato anche con la risoluzione n. 14/E del 1998 in un caso analogo relativo ai costi di smaltimento dei rifiuti industriali.

In base a tale indirizzo interpretativo, una volta stabilito l'esercizio di competenza dei ricavi, divengono automaticamente deducibili, in quello stesso esercizio, tutti i costi ad essi correlati, purché gli stessi siano stimati sulla base di criteri oggettivi adeguatamente documentati, ricorrendo ad esempio alla predisposizione di piani finanziari regolarmente aggiornati da perizie tecniche di esperti del settore.

Tale impostazione è stata, inoltre, confermata anche dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 16349 del 17 luglio 2014 nella quale è stato rilevato che, con riferimento all'attività estrattiva di minerali in cui si verifica il singolare sfasamento temporale delle componenti reddituali, secondo il principio di correlazione costi e ricavi, una volta determinato l'esercizio di competenza dei ricavi, si determina automaticamente l'esercizio in cui divengono deducibili i costi di "tombamento" ad essi correlati.

La Suprema Corte specifica che il requisito della certezza è soddisfatto allorquando i costi di ripristino ambientale assumono giuridica certezza attraverso l'accordo che le imprese interessate sottoscrivono con gli enti competenti, al fine di ottenere le autorizzazioni necessarie per lo sfruttamento delle cave.

L'elemento della determinabilità dei costi di "tombamento", specifica la Suprema Corte, sussiste in quanto, sulla base degli impegni presi dalle imprese di estrazione nei confronti degli enti proponenti, è possibile giungere ad un'analitica quantificazione, anche sulla scorta di specifici apporti peritali; tenuto conto, infine, che le cave hanno, in base alle disposizioni autorizzative, una determinata capacità di estrazione dei minerali, si ritiene corretto fare imputare alle imprese i costi finali di chiusura delle cave ai vari esercizi dell'attività, in rispettiva proporzione alla quantità di materiale estratto alla fine di ogni anno.

Tale conclusione è subordinata alla circostanza che la quantificazione dei costi di competenza di ciascun esercizio avvenga in base a valutazioni tecniche effettuate sulla base di criteri oggettivi, quali le perizie svolte da esperti del settore che siano in condizione di indipendenza rispetto alla società committente.

Pertanto, considerata la certezza dell'obbligazione tributaria - assunta dalla Alfa S.p.A. sulla base del titolo minerario rilasciato dal ministero dello Sviluppo Economico - e l'obiettività determinabilità dei costi - garantita dalle stime effettuate da un perito indipendente "con il migliore grado di approssimazione possibile", si ritiene di poter condividere la soluzione interpretativa proposta dal contribuente, consentendo allo stesso, ai fini IRES, la deduzione fiscale anticipata dei costi (accantonamenti al "Fondo

chiusure minerarie") previsti per le operazioni di chiusura mineraria e per il ripristino ambientale dei pozzi in produzione.

Ciò assicurerà la correlazione dei costi con i ricavi derivanti dall'attività svolta dalla società istante, scongiurando l'indeducibilità dei primi in considerazione dell'assenza di ricavi al termine del rapporto concessorio.

La società istante, al fine di assicurare un corretto trattamento contabile e fiscale nella gestione dei suddetti costi, provvederà a redigere un prospetto di raccordo nel quale saranno confrontati gli importi dei costi stimati e dedotti nei precedenti esercizi con quelli effettivamente sostenuti per le operazioni di chiusura mineraria e ripristino ambientale e, laddove dovessero risultare delle differenze, provvederà a rilevare le sopravvenienze attive e passive connesse a tali scostamenti.

Con riferimento all'IRAP, si evidenzia che, ai sensi dell'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, *"per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera a), non esercenti le attività di cui agli articoli 6 e 7, la base imponibile è determinata dalla 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"*.

Quindi, fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, anche se le voci B12) e B13) non risultavano deducibili ai fini IRAP secondo il dettato normativo, assumevano rilevanza per la determinazione del valore della produzione netta come conseguenza della deducibilità delle medesime voci contabili ai fini IRES.

Successivamente, la legge finanziaria per il 2008 (legge 24 dicembre 2007, n. 244) ha modificato la determinazione degli elementi rilevanti per il computo dell'imposta regionale sulle attività produttive in quanto, abrogando l'articolo 11-*bis* del decreto legislativo n. 446 del 1997, il quale sanciva il parallelismo tra i componenti rilevanti ai fini IRAP e quelli per le imposte dirette, ha attribuito, ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, rilevanza esclusiva e diretta ai valori civilistici del bilancio, eliminando le interferenze che subiva dalla disciplina IRES; ciò ha comportato che gli accantonamenti ai fondi rischi indicati nelle voci B12) e B13) del conto economico, ancorché deducibili ai fini dell'IRES, non possono più concorrere a formare la base imponibile del tributo regionale.

Con riferimento agli accantonamenti operati in previsione dei costi di chiusura e post chiusura delle discariche, è stata emanata la circolare n. 26/E del 20 giugno 2012, in cui è stato innanzitutto ribadito che gli accantonamenti ai fondi rischi indicati nelle voci B12) e B13) del conto economico rappresentano delle 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 relativo fondo) risulta classificabile in una voce dell'aggregato B rilevante ai fini del tributo (cfr. circolare n. 12/E del 19 febbraio 2008).

L'attuale struttura dell'IRAP 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.

Poiché tale situazione potrebbe generare una asimmetria rispetto al sistema vigente prima della riforma dell'IRAP, con la richiamata circolare n. 26/E del 2012 si è ritenuto che l'interpretazione fornita con la citata risoluzione n. 52/E del 1998 ai fini IRES debba valere anche ai fini della determinazione della base imponibile IRAP.

Pertanto, considerata la peculiarità di tale situazione, anche ai fini dell'IRAP, i componenti negativi di reddito in questione - che precedentemente sono stati oggetto di apposito accantonamento - debbono concorrere alla formazione del valore della produzione dell'esercizio di competenza.

Applicando tali chiarimenti al caso di specie, i costi previsti per le operazioni di chiusura mineraria e per il ripristino ambientale dei pozzi in produzione - accantonati al "Fondo chiusure minerarie" - saranno deducibili, in ciascun esercizio, attraverso il meccanismo delle variazioni in diminuzione da apportare in sede di relativa dichiarazione.

**firma su delega del Direttore Centrale,
Capo Divisione aggiunto
Vincenzo Carbone
Delega n. 14034 del 10 novembre 2022**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**