



Agenzia delle Entrate

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

*Settore Fiscalità delle Imprese e Finanziaria
Ufficio Imprese*

Roma, **9 SET. 2004**

Alla FEDERGASACQUA
Via Cavour 179

00184 ROMA

Prot. n. 2004/18534

**Oggetto: Istanza di consulenza giuridica presentata da Federgasacqua.
Imputazione dei costi relativi alla manutenzione delle aree cimiteriali.**

Quesito

Con nota del 1° ottobre 2003, la Federgasacqua ha formulato un quesito in ordine alle modalità di determinazione del reddito d'impresa da parte delle aziende di servizi pubblici locali che gestiscono le aree cimiteriali ed i manufatti ivi esistenti.

In forza dei rapporti concessori con gli enti locali, le aziende in questione stipulano in nome proprio dei contratti con i quali si obbligano a concedere l'uso di loculi, aree ed altri manufatti cimiteriali, per una pluralità di anni (generalmente da un minimo di dieci ad un massimo di 99, salvo rinnovo).

Di recente, con risoluzione n. 149/E del 8 luglio 2003, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che il periodo d'imposta di competenza dei corrispettivi derivanti dai contratti di concessione in uso deve essere individuato con riferimento alla data di stipula del contratto, ovvero, se diversa e successiva, con riferimento alla data in cui si verifica l'effetto costitutivo del diritto d'uso.

La fattispecie va inquadrata, in sostanza, nella previsione dell'art. 109 (già 75), comma 2, lettera a) del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), come modificato dal decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344.

La Federazione istante fa presente che, per garantire al contraente l'esercizio del diritto d'uso durante tutto l'arco temporale di durata del contratto, le aziende sostengono annualmente dei costi di gestione relativi al monitoraggio, accesso e manutenzione delle aree cimiteriali. Tali costi, in definitiva, sono sostenuti anche a distanza di anni dal conseguimento dei ricavi derivanti dalla stipula dei contratti di concessione in uso.

In merito al trattamento fiscale di tali costi, la Federazione riterrebbe applicabile il principio già affermato in passato dal Ministero delle Finanze in base al quale, una volta individuato l'esercizio di competenza dei ricavi, divengono automaticamente deducibili in quello stesso esercizio tutti i costi ad essi correlati.

Di conseguenza, nel periodo d'imposta in cui rilevano fiscalmente per competenza i ricavi relativi alla concessione in uso dei loculi, dovrebbero essere deducibili anche i correlati costi di manutenzione, monitoraggio ed accesso delle aree cimiteriali.

Interpretazione

Il principio di correlazione tra costi e ricavi, richiamato dall'istante, è stato affermato dall'amministrazione finanziaria in diversi pronunciamenti, nelle risoluzioni n. 14/E del 5 marzo 1998, n. 52/E del 2 giugno 1998 e da ultimo nella circolare n. 136/E del 5 luglio 2000 e nella risoluzione n. 5 del 10 gennaio 2002.

Detto principio costituisce un importante corollario del principio di competenza ed esprime la necessaria contrapposizione tra i ricavi di esercizio ed i relativi costi. Di qui la necessità di individuare in via preliminare la competenza dei ricavi per poi permettere la deduzione, nello stesso periodo d'imposta, dei costi ad essi correlati, purché determinabili in modo certo ed oggettivo.

Nella fattispecie in esame, i ricavi derivanti dalla concessione in uso dei loculi - sia dal punto di vista civilistico che fiscale - si devono considerare conseguiti nel momento in cui è stipulato il contratto di concessione in uso, come affermato nella recente risoluzione n. 149/E del 2003.

Nel caso in cui il corrispettivo pattuito possa essere obiettivamente suddiviso, sulla base delle clausole contrattuali o di altri elementi oggettivi, tra una quota relativa alla concessione in uso dei loculi ed una quota relativa all'attività di manutenzione e gestione delle aree cimiteriali, risulta evidente che la competenza di tale ultima quota dovrà essere individuata ripartendone l'importo per l'intero periodo di durata del contratto, ai sensi dell'art. 109, comma 2, lettera b) del TUIR.

Qualora, invece, non sia specificamente individuabile un corrispettivo riconducibile all'obbligo di curare la manutenzione e la gestione delle aree cimiteriali, l'intero corrispettivo dedotto nel contratto per la concessione in uso dei loculi si deve considerare conseguito al momento della stipula del contratto stesso.

Nella fattispecie, contrariamente a quanto ritenuto dalla Federazione istante, non si ravvisano gli elementi necessari per consentire la deducibilità, sulla base del principio di correlazione, dei costi stimabili in relazione all'intera durata del contratto per l'attività di gestione e manutenzione delle aree cimiteriali.

Infatti, benché si possa affermare che le suddette attività discendano implicitamente dall'adempimento degli obblighi contrattualmente assunti, non si ravvisa la sussistenza dei requisiti di certezza ed obiettiva determinabilità dei costi stimati. E ciò, sia in relazione alla tipologia dei costi stessi, essenzialmente qualificabili come costi generali di gestione, sia in relazione alla difficoltà di individuare criteri obiettivi di determinazione della quota di competenza di ciascun periodo d'imposta, tenuto conto della prolungata durata dei contratti in questione.

In altri termini, l'interpretazione prospettata dalla Federazione renderebbe deducibili degli accantonamenti per rischi ed oneri di gestione futuri, diversi da quelli espressamente ammessi in deduzione dal TUIR.

La fattispecie in esame si differenzia, a ben vedere, da quelle esaminate nelle risoluzioni n. 14/E e n. 52/E del 1998, nelle quali si è riconosciuta, sulla base del suddetto principio di correlazione, la deducibilità di specifici (e non generici) costi stanziati in bilancio in relazione ad attività individuate e quantificabili sulla base di elementi oggettivi.

Nel primo caso, infatti, si trattava dei costi relativi allo smaltimento di rifiuti già conferiti in discarica al termine del periodo d'imposta ma non ancora smaltiti; tali costi erano stimabili con un alto grado di affidabilità sulla base dei costi medi di smaltimento sostenuti nel medesimo anno.

Nel secondo caso, si trattava degli specifici costi da sostenere per la chiusura delle discariche ed il ripristino e recupero ambientale delle relative aree; anche tali costi erano quantificabili in base ad elementi oggettivi ed asseverati da una apposita perizia di stima redatta da terzi esperti del settore.

IL DIRETTORE CENTRALE
Vincenzo BUSA

