

Decommissioning oil & gas, chiarimento dell'Agazia delle Entrate

Per la Direzione Regionale della Sicilia i costi sono deducibili già all'atto dello stanziamento degli accantonamenti destinati a farvi fronte

di **Diego Annarilli*** e **Flavio Notari***

Una fase essenziale dell'attività delle imprese minerarie e petrolifere è costituita dall'insieme delle operazioni di chiusura mineraria, di *decommissioning* degli impianti, di bonifica e ripristino ambientale dell'area interessata dall'attività estrattiva.

Alla fine della vita produttiva del giacimento, infatti, il concessionario è tenuto alla completa chiusura di tutti i pozzi, allo smantellamento delle strutture dell'impresa petrolifera e al ripristino dello *status quo ante* ambientale.

L'esecuzione delle attività di chiusura mineraria (nonché il sostenimento dei relativi costi) costituiscono uno specifico obbligo concessorio di cui il richiedente il titolo minerario deve tener conto e dare atto già in fase di presentazione della specifica istanza (di richiesta o proroga della concessione) all'autorità mineraria competente. Condizione per il rilascio dei titoli minerari (o per la loro proroga), infatti, è, tra le altre, la presentazione del programma dei lavori (accompagnato da relazione tecnica) in cui devono essere dettagliate le attività e gli investimenti da effettuarsi, nonché i costi per le operazioni di chiusura mineraria e di *decommissioning*; tali costi integrano, a tutti gli effetti, l'investimento complessivo dettagliato nel programma lavori del concessionario.

Con specifico riferimento alle modalità di contabilizzazione, in adesione al principio civilistico di correlazione costi-ricavi, la prassi contabile ordinariamente seguita nel settore ha elaborato uno specifico criterio di imputazione in bilancio dei costi di *decommissioning*. Tale meccanismo, noto come UOP (*units of production*), prevede l'imputazione al conto economico dell'esercizio di una quota dell'importo complessivo dei costi stimati per la chiusura mineraria, individuata rapportando la quantità di idrocarburi estratta nel corso dell'esercizio alla quantità delle riserve di idrocarburi estraibili stimata giacente all'inizio dell'esercizio stesso; il valore delle riserve iniziali e i costi di chiusura mineraria vengono generalmente stimati da esperti (indipendenti) del settore.

Tale meccanismo garantisce, sostanzialmente, il rispetto del principio civilistico (prima ancora che fiscale)

della competenza economica di cui all'art.2423-*bis*, primo comma, punto 3) del Codice Civile, come corredato dal corollario fondamentale della correlazione dei costi ai relativi ricavi (cd. "*matching principle*").



Naturalmente, ove il totale dei costi effettivamente sostenuto per le opere di chiusura mineraria risultasse diverso dal totale accantonato - con criterio presuntivo - durante la fase produttiva dei pozzi, la società mineraria rileverà una sopravvenienza attiva o passiva nel bilancio dell'esercizio in cui tali differenze dovessero evidenziarsi. Sul punto il Principio contabile nazionale OIC 31 - Fondi per rischi e oneri e Trattamento di Fine Rapporto, nell'esemplificare i casi in cui si rende dovuta la costituzione di "Fondi recupero ambientale" porta, al punto 102, il caso affine degli operatori che gestiscono discariche prevedendo che «*Gli oneri complessivi stimati per il ripristino del suolo ambientale su cui insiste la discarica devono essere imputati per competenza a tutti gli esercizi nei quali è avvenuto lo smaltimento dei rifiuti. Gli accantonamenti annui che saranno nel tempo iscritti al fondo recupero ambientale sono rapportati ai quantitativi complessivi smaltiti rispetto alla capacità totale della discarica, tenendo anche conto delle eventuali verifiche e stime effettuate dalle Autorità competenti.*»

Naturalmente, nel caso analizzato in via esemplificativa dall'Organismo Italiano di Contabilità, il riferimento è al rapporto tra quantità di rifiuti smaltiti (ovvero immessa in discarica) rispetto alla capacità complessiva della discarica, ma *mutatis mutandis* identiche argomentazione pos-

sono essere formulate con riferimento ai fondi di chiusura mineraria e ripristino ambientale del settore Oil&Gas.

Ai fini tributari, tuttavia, potrebbe risultare di non pacifica individuazione l'esercizio in cui ammettere la deduzione dei costi di cui si discorre.

Più precisamente, a un primo esame, risulta dubbio se i citati costi - imputati al conto economico secondo il criterio sopra illustrato - debbano essere dedotti per competenza nel corso dei diversi periodi d'imposta in cui si svolge l'attività estrattiva (ai sensi dell'art.109, comma 1 e 2 del dpr 22 dicembre 1986, n.917, di seguito, il "Tuir"), ovvero solo nell'esercizio di effettivo sostenimento della spesa (ai sensi del combinato disposto degli artt.107, comma 4 e 109, comma 4, lett.a) del Tuir) una volta cessata l'attività per la naturale scadenza della concessione, ovvero, al momento dell'abbandono per sopraggiunta antieconomicità dell'attività estrattiva.

In primissima approssimazione, in effetti, ove ai fini fiscali si volessero qualificare i suddetti costi quali meri accantonamenti a un fondo rischi e oneri dovrebbe concludersi per il rinvio della deducibilità al momento dell'effettivo sostenimento degli stessi (non prima dunque del periodo d'imposta in corso alla chiusura della concessione) in quanto non contemplati tra quelli espressamente "nominati" dal Tuir (cfr.: art.107, comma 4 del Tuir).

A riguardo, tuttavia, si è recentemente espressa l'Agazia delle Entrate - Direzione Regionale della Sicilia con la risposta all'interpello prot. n. 920-97/2015 del 27 aprile 2015 presentato da una società petrolifera attiva nelle estrazioni di idrocarburi sull'onshore siciliano.

La DRE Sicilia, richiamandosi ai principi interpretativi già espressi dal Ministero delle Finanze, con la risoluzione 2 giugno 1998, n.52/E, nonché alla recente giurisprudenza della Corte di Cassazione (sentenza 17 luglio 2014, n.16349), ha ritenuto che i costi di chiusura mineraria e ripristino ambientale possano considerarsi certi ed oggettivamente determinabili (e dunque deducibili) già all'atto dello stanziamento degli accantonamenti destinati a farvi fronte.

Secondo la DRE Sicilia, infatti i suddet-

.....segue a pag. 14 ➔

DA PAG. 13 - AGENZIA ENTRATE SU DECOMMISSIONING OIL & GAS

ti costi risulterebbero: "(i) certi, in quanto imposti dalla normativa nazionale e/o regionale vigente, e dalle convenzioni stipulate con le Amministrazioni concedenti;(ii) obiettivamente determinabili, in quanto quantificati in relazione agli impegni presi nei confronti degli enti competenti in sede di richiesta del titolo minerario o di proroga dello stesso, sulla base di perizie asseverate da esperti - che siano, ovviamente, in condizione di indipendenza rispetto alla società committente - ed eventualmente riviste ove l'evoluzione della scienza e della tecnica del settore lo richiedano; (iii) inerenti, in quanto strettamente connessi ai ricavi derivanti dall'attività estrattiva di cui costituiscono una "appendice" imprescindibile".

Inoltre, sempre secondo la DRE Sicilia, "la società, al fine di assicurare un corretto trattamento contabile e fiscale nella gestione dei suddetti costi, provvederà a redigere un prospetto di riacordo 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".

Diversamente, come dimostra la vicenda processuale che ha trovato epilogo con la citata sentenza della Suprema Corte, deve ritenersi non corretto, seppure apparentemente improntato a principi di prudenza fiscale, l'opposto comportamento volto a rinviare la deduzione dei suddetti costi dall'esercizio di accantonamento in cui risultano contabilizzati i relativi ricavi dell'attività estrattiva, a quelli futuri di effettivo svolgimento delle attività di chiusura mineraria e decommissioning.

*Legalitax Studio Legale e Tributario

Snam: occupati in crescita nel 2015

Oltre 6.200 dipendenti (+3,8% rispetto al 2014) e 1,89 miliardi di € il valore del "procurato". I dati nella prima Relazione Finanziaria "integrated" della società

Circa 6.200 dipendenti a tempo indeterminato, in aumento del 3,8% rispetto al 2014, e oltre 200 contratti di apprendistato o inserimento. Sono i numeri che emergono dalla Relazione Finanziaria 2015 di Snam, il primo bilancio redatto dalla società seguendo il modello dell'integrated reporting, un approccio che alle informazioni puramente finanziarie aggiunge quelle extra-finanziarie (contesto sociale, ambientale e occupazionale) allo scopo di definire il quadro nel quale le società operano.

"Il 2015 - si legge nel documento pubblicato martedì - è stato caratterizzato da un lato, da una rilevante azione di cambiamento del mix occupazionale e dall'altro, dallo sviluppo e dal consolidamento dei sistemi e delle politiche di orientamento della leadership e della performance".

Le dinamiche occupazionali registrate nel corso dell'anno passato hanno visto un aumento di 382 risorse, 273 delle quali provenienti dal mercato (38% laurea, 55% diploma di istituto tecnico e 7% titolo inferiore) e 109 da "altre entrate": numeri che confermano il trend di crescita dell'occupazione nel settore evidenziato lunedì su QE nella rubrica "Imprese&Energia" a cura di Enrico Quintavalle (responsabile Ufficio Studi di Confartigianato, QE 4/4).

Tornando a Snam, la distribuzione sul territorio nazionale dei dipendenti a ruolo (6.213 nel 2015 contro i 6.116 del 2014) mostra una concentrazione nelle Regioni settentrionali (3.544) mentre il resto delle risorse risulta equamente distribuito tra Centro (1.183) e Sud (1.573).

La Relazione si sofferma, poi, sui dati relativi al "procurato": Snam ha dato lavoro a 910 aziende, di cui 619 appartenenti al settore delle piccole-medie imprese (Pmi), in forza di 1.386 contratti di approvvigionamento (-11,9% rispetto al 2014), di cui il 62% stipulati con le Pmi, per un valore complessivo di 1,89 miliardi di euro (+61,5% rispetto al 2014) suddivisi tra lavori (38,5%) beni (22,4%) e servizi (39,1%). Il 93% dei contratti riguarda imprese nazionali.

Quanto alla formazione (trasferimento del know-how tecnico-specialistico, tematiche del codice etico e linguistica): lo scorso anno sono la società ha erogato oltre 160.400 ore di formazione (pari a 25,5 ore medie per dipendente) con 15.716 partecipazioni ed un tasso di coinvolgimento pari al 84,7%.

