

SPESE PER PRESTAZIONI SERVIZI RISANAMENTO AMBIENTALE IN BILANCIO - PRINCIPIO DI COMPETENZA

di Antonino Pernice

1 - RILEVAZIONE DEI COSTI

La rilevazione dei costi avviene mediante la contabilità analitica, detta anche industriale o dei costi.

I costi possono essere analizzati in base:

- **al momento di rilevazione** in cui si misurano i costi, che si possono distinguere in:
 - a) costi consuntivi, rilevati dopo che le operazioni a cui si riferiscono sono terminate;
 - b) costi preventivi, rilevati per operazioni ancora non iniziate, che a loro volta si possono suddividere in costi medi, stimati, standard o costo di produzione;
- **al loro contenuto**, che comprendono i costi fissi e variabili;
- **alle modalità**, che possono essere rilevati in via contabile o extracontabile;
- **agli scopi**, che servono per orientare le decisioni aziendali o per valutare gli elementi del capitale.

2 - LA “COMPETENZA” QUALE PRINCIPIO GUIDA PER INDIVIDUARE I COSTI E RICAVI DELL’ESERCIZIO AI FINI CIVILISTICI E FISCALI.

La competenza è un principio guida:

- per la redazione del bilancio;
- e per la determinazione del reddito imponibile.

La competenza temporale è il principio generale che presiede alla determinazione del reddito di impresa. In base a tale criterio, i proventi e gli oneri concorrono alla determinazione del reddito d'impresa nell'esercizio in cui vengono conseguiti o sostenuti, indipendentemente dalla loro manifestazione numeraria.

L'imputazione dei componenti reddituali nelle imprese si basa sul principio di competenza disciplinato dall'art.109, Dpr 917/86.

Fanno eccezione le seguenti fattispecie per le quali vale il principio di cassa:

- tassazione dei dividendi (art. 89, D.P.R. 917/1986);
- deduzione dei compensi agli amministratori (art. 95, D.P.R. 917/1986) e delle imposte e contributi associativi (art. 99, D.P.R. 917/1986);
- tassazione e deduzione degli interessi di mora attivi e passivi (art. 109, c. 7, D.P.R. 917/1986).

Il principio di competenza è interpretato in modo diverso dal codice civile e dal TUIR. Le regole fiscali per la competenza dei proventi e degli oneri ricalcano quelle previste dal codice civile, con la seguente differenza:

- **la rilevanza fiscale si ha a condizione che il componente reddituale posseda, nell'esercizio di competenza, anche i requisiti di certezza (quanto all'esistenza) e di determinabilità oggettiva (quanto all'ammontare).**

Il legislatore fiscale non fornisce una definizione di competenza, salvo dettare specifici criteri per la sua individuazione, diversi a seconda che si tratti di cessione di beni o di prestazioni di servizi ovvero di prestiti obbligazionari.

In base all'art.109, c.1, Tuir, i ricavi e le spese, per i quali non sono previste disposizioni specifiche (es. deduzioni per cassa per i compensi amministratori), **CONCORRONO A FORMARE IL REDDITO NELL'ESERCIZIO DI COMPETENZA, con l'eccezione che** se nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono al reddito nell'esercizio in cui si verificano queste condizioni.

In linea generale, può essere denominato di competenza l'esercizio in cui si verificano le operazioni e gli eventi che originano i componenti reddituali, indipendentemente da quello in cui si concretizzano i relativi incassi e pagamenti.

Ai fini fiscali:

- **il requisito della certezza** sussiste nel momento in cui si è verificato il presupposto di fatto o di diritto previsto dalle singole disposizioni tributarie.
- **Il requisito di determinabilità** richiede che il ricavo e la spesa risultino da atti o documenti probatori che contengano gli elementi idonei e necessari alla loro quantificazione;
- deve essere considerato l'ulteriore **corollario della corrispondenza costi-ricavi**. Occorre inserire i costi nell'esercizio di competenza dei ricavi a

cui tali costi ineriscono in base al postulato per cui i costi seguono i ricavi e non viceversa, purchè in possesso dei requisiti di certezza e determinabilità.

Secondo l'OIC 11 devono essere iscritti a conto economico i costi correlati ai ricavi dell'esercizio.

Pertanto, secondo l'art.109 del TUIR i componenti reddituali concorrono a formare il reddito nell'**esercizio di competenza: tuttavia**, se nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, detti componenti concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.

La certezza concerne l'esistenza del provento o dell'onere. In generale, l'esistenza del componente reddituale viene considerata certa quando lo è dal punto di vista giuridico, vale a dire nel momento in cui esiste un vincolo avente origine:

- in un contratto (R.M. 22.10.81 n. 9/2940 e R.M. 21.3.81 n. 9/167);
- in un fatto illecito;
- in un atto della P.A.;
- direttamente dalla norma.

L'Amministrazione finanziaria, in merito al significato da attribuire all'espressione riguardante la "certezza" dell'esistenza e la "determinabilità" in modo obiettivo della componente reddituale, in ordine all'imputazione delle componenti reddituali ai fini della quantificazione del reddito d'impresa, ha enunciato il principio secondo il quale la certezza su un fatto si ha per acquisita quando il contenuto dello stesso (nel caso esaminato: del credito oggetto di una specifica attestazione) **"non sia rimesso all'esercizio di poteri discrezionali o a fattori obiettivamente incerti"** (Circ. n.9 del 03.03.04).

Secondo la Cassazione, n.17566, del 09.08.07, per le spese e gli altri componenti negativi dei quali non sia ancora certa l'esistenza e determinabile in modo obiettivo l'ammontare, **l'esercizio di competenza è quello nel quale nasce il titolo (giuridico)** che costituisce la fonte di ciascuna di tali voci, consentendo la deducibilità di tali spese nell'esercizio in cui si raggiunga la certezza dell'obiettiva determinabilità del loro ammontare.

Invece, l'oggettiva determinabilità attiene all'ammontare dell'elemento reddituale.

Secondo l'Amministrazione finanziaria l'ammontare del provento o dell'onere risulta determinabile quando la valutazione estimativa del

medesimo si basa su criteri non soggettivi, bensì suffragati da elementi oggettivi (N.M. 11.3.81 n. 9/375).

La funzione del requisito in esame è di sottrarre al computo del reddito d'impresa componenti quantificati in base a mere congetture soggettive oppure a calcoli probabilistici.

La determinabilità va riguardata come reale possibilità di tradurre gli accadimenti aziendali in espressioni numerarie (N.M. 22.10.81 n. 9/2940).

Si evidenzia che i requisiti di certezza e di oggettiva determinabilità devono sussistere al 31 dicembre, pur potendo le stesse essere conosciute successivamente.

Al riguardo si evidenzia che la Cassazione, con la sentenza n.2892 del 27.2.2002, ha affermato che i proventi e gli oneri possono essere imputati al relativo periodo d'imposta fino al momento "della redazione e presentazione della dichiarazione" dei redditi, purché entro tale termine si siano manifestati i requisiti della certezza e dell'oggettiva determinabilità richiesti dalla norma.

La Cassazione richiama il disposto di cui all'art.14, 4^a c., Dpr 600/73, in base al quale "le società e gli enti, il cui bilancio o rendiconto è soggetto per legge o per statuto alla approvazione dell'assemblea o di altri organi, possono effettuare nelle scritture contabili gli aggiornamenti consequenziali all'approvazione stessa fino al termine stabilito per la presentazione della dichiarazione".

Tale orientamento non è condiviso dall'Amministrazione finanziaria, la quale ha rilevato che la disposizione contenuta nell'art.14, c. 4, Dpr 600/73 *"facoltizza i soggetti tenuti per legge o per statuto all'approvazione del bilancio o del rendiconto a introdurre, fino al termine stabilito per la presentazione della dichiarazione, gli aggiornamenti consequenziali all'approvazione stessa. Ciò sta a significare che la disposizione di cui trattasi torna applicabile **soltanto per quelle scritture di assestamento contabile relative a fatti gestionali già costituitisi nel corso dell'esercizio cui si riferisce l'approvazione assembleare**"* (N.M. 21.3.81 n. 9/167).

Secondo l'art.2423 c.c. il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio.

Secondo l'art.2323 bis c.c. nella redazione del bilancio devono essere osservati i seguenti principi: 3) si deve tenere conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento; 4) si deve tenere conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo.

Secondo il principio contabile interpretativo Oic 11 *“L'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti)”*.

Inoltre, come fa il TUIR, afferma che:

- i ricavi, come regola generale, devono essere riconosciuti quando il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato e si è verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà;
- i costi seguono i componenti positivi per correlazione.

Ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e **le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi (art.109, c. 2, Tuir).**

Anche se a volte non è agevole, si evidenzia che la data di ultimazione della prestazione coincide con il momento in cui il processo produttivo del servizio si è completato.

Quindi, i **servizi che vengono svolti a cavallo di due esercizi**, come ad esempio appalti per la realizzazione di un bene, o prestazioni di lavorazione, oppure ancora trasporti, che siano iniziati in dicembre e completati in gennaio, **sono - integralmente - di competenza (fiscale) dell'anno in cui vengono terminati.**

In presenza di servizi in corso al termine dell'esercizio, cioè iniziati prima del 31 dicembre, ma ultimati nell'anno successivo, la società che effettua tali prestazioni dovrà, non potendo rilevare i ricavi (da imputare al reddito solo nell'esercizio seguente), sospendere i costi ad essi relativi, attraverso le rimanenze finali.

Ad esempio, un'impresa che realizza un intervento di manutenzione di un fabbricato a cavallo di due esercizi iscriverà nelle rimanenze di servizi in corso di esecuzione i costi specifici (materiali, ore di manodopera, ecc.) relativi a questo cantiere (se si tratta di lavori di durata superiore a 365 giorni, scatta poi l'obbligo di valutazione in base ai corrispettivi maturati ai sensi dell'art. 93, D.P.R. 917/1986).

Se, per contratto, la prestazione è scomponibile in diverse tranches distintamente valorizzate quanto al corrispettivo, ciascuna suscettibile di singole ultimazioni, ogni tranche va autonomamente trattata ai fini dell'individuazione dell'esercizio di competenza.

Le opere realizzate dall'impresa mediante contratti di APPALTO (immobili, grandi macchinari o impianti) e non attraverso contratti di compravendita, rientrano, ai fini fiscali, nell'ambito delle prestazioni di servizi, i cui ricavi si considerano conseguiti alla data di ultimazione.

La data di ultimazione della prestazione si identifica di regola nel momento in cui il committente accetta senza riserve l'opera realizzata dall'appaltatore.

Dall'accettazione senza riserve discendono infatti gli effetti giuridici che consentono di considerare ultimato il servizio, quali il passaggio del rischio per il perimento o il deterioramento della cosa, la liberazione dell'appaltatore da responsabilità per vizi palesi, ecc. (Cassazione, n.2928/1996, secondo cui l'appalto può considerarsi ultimato dal giorno in cui è intervenuta - o si considera intervenuta - l'accettazione del committente, perché è quello il momento in cui si perfeziona il diritto dell'appaltatore al corrispettivo).

Le parti possono però stabilire contrattualmente che gli effetti sopra descritti si producano anche relativamente a singole parti dell'opera.

Si è allora in presenza dell'appalto c.d. "a porzioni" regolato dall'art.1666 c.c., nel quale a seguito dell'accettazione senza riserve della singola partita (normalmente eseguita con l'accettazione dello stato di avanzamento ad essa relativo) si producono effetti giuridici simili a quelli dell'accettazione dell'intera opera.

In sostanza la competenza deve sussistere al 31 dicembre mentre ciò che accade successivamente può al limite confermare situazioni già in atto alla fine dell'esercizio.

Tale affermazione può anche tradursi con quella secondo cui il reddito d'impresa sia da determinare attraverso la somma algebrica dei soli componenti positivi e negativi che abbiano acquisito, nell'arco temporale

dell'esercizio considerato, il connotato essenziale dell'esistenza certa e dell'obiettivo determinabilità come sostenuto dalla Ris. 54/7621 del 31.10.1979.

In conclusione ciò che è importante ai fini di individuare correttamente il reddito imponibile del periodo è quello di individuare il momento in cui si verificano le condizioni previste dall'art. 109 Tuir e non invece quello in cui le stesse sono conosciute.

Sulla base del principio di competenza si selezionano le operazioni delle quali tenere conto in un determinato esercizio applicando il criterio di correlazione tra costi e ricavi.

In tal senso si considerano di competenza:

- a) i ricavi realizzati nell'esercizio. Sul punto l'Oic 11 afferma che un ricavi si considera realizzato nell'esercizio se: si è completato il processo produttivo; si è verificato il passaggio sostanziale della proprietà del bene o del servizio, individuato nel momento in cui il bene è stato spedito o i servizi sono fatturabili;
- b) i costi (realizzati o presunti) che hanno contribuito alla formazione dei ricavi di cui al punto a). Da ciò si desume che i costi sono di competenza dell'esercizio se esiste una delle seguenti relazioni che li lega ai ricavi del medesimo esercizio:**
 - un rapporto di causa/effetto;
 - un'utilità pluriennale,
 - un'imputazione diretta o perché associati al tempo o perché sia venuta meno l'utilità pluriennale del costo;
- c) tutti i costi e gli oneri che non sono idonei a generare ricavi in esercizi futuri.**

3 - MANCATO RISPETTO DEL PRINCIPIO DI COMPETENZA.

In ordine al principio di competenza la Cassazione con la sentenza n.10981 del 13.05.2009, premette che in tema di reddito d'impresa, le regole sull'imputazione temporale dei componenti negativi, dettate in via generale dall'ex art. 75 Dpr 917/86, "sono inderogabili, non essendo consentito al contribuente scegliere di effettuare la detrazione di un costo in un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza, così da alterare il risultato della dichiarazione. Ne l'applicazione di detto criterio implica di per se la conseguenza, parimenti vietata, della doppia imposizione, che è evitabile dal contribuente con la richiesta di restituzione della maggior imposta, la quale è proponibile, nei limiti ordinari della prescrizione ex art. 2935 cod. civ., a far data dal formarsi del giudicato sulla legittimità del recupero dei costi in relazione alla annualità non di competenza (in tal senso anche Cass. Sent. n.16819 del 30/07/2007, n.24474 del 2006, n. 16198 del 2001)".

Con la C.M. 23/E/2010 l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in merito alle ipotesi di mancato rispetto del principio di competenza nell'imputazione di componenti negativi di reddito da parte del contribuente.

In presenza di errori nell'imputazione a periodo dei componenti reddituali (in particolare: dei costi), infatti, gli Uffici finanziari rettificano il reddito dell'esercizio in cui è stato commesso l'errore, con applicazione di sanzioni ed interessi.

Per evitare una duplicazione nel pagamento delle imposte, l'Agenzia delle Entrate, con la C.M. 04 maggio 2010, n. 23/E, adeguandosi ai più recenti orientamenti della giurisprudenza, ha consentito ai contribuenti, in presenza di accertamenti per costi dedotti "fuori competenza", di presentare istanza di rimborso, con riferimento all'esercizio in cui l'onere andava correttamente imputato, nel termine di 48 mesi dal momento in cui diviene definitivo l'accertamento.

4 - PRINCIPIO DI COMPETENZA ECONOMICA SECONDO I PADRI DELLA RAGIONERIA: ZAPPA E AMODEO.

Il principio della competenza dei componenti di reddito è stato affrontato anche dagli illustri padri della ragioneria del '900, che era dipendente dalla visione che si ha della gestione aziendale.

In particolare:

- **Zappa** poneva al centro del suo impianto teorico l'assunto per cui la gestione aziendale è un insieme di cicli economici, cioè tanti ideali cerchi di costi e ricavi che si chiudono (dall'acquisto della merce, o della materia prima poi lavorata, fino alla sua vendita). Per cui, **proventi e oneri sono da considerarsi di competenza solo a ciclo concluso**. E' la teoria della correlazione e rappresenta, in sostanza, la visione di competenza che tutt'oggi va per la maggiore.
- **Per Amodeo** la gestione aziendale non può essere divisa in esercizi. In una prospettiva di salvaguardia della stessa, nei redditi rilevati nelle porzioni di tempo (appunto, gli esercizi) in cui si suddivide la vita dell'azienda devono confluire (perché di competenza) **proventi e oneri "coerenti" con le prospettive future**.

Le conseguenze sono diverse, in quanto:

- nel primo caso i costi sono di competenza dell'esercizio in cui si manifestano i ricavi;
- nel secondo caso, per "perequare" i redditi nel tempo si avrebbero attribuzioni di costo più alti o più bassi a seconda delle prospettive di reddito future.

Si può affermare che l'approccio di Amodeo si dimostra difficilmente praticabile e meno convincente.

Tuttavia, a livello internazionale, l'obiettivo non riguarda la gestione aziendale, bensì la capacità del "Bilancio" di indirizzare le scelte dei terzi che con l'azienda vengono in contatto.

5 – SPESE PER RISANAMENTO AMBIENTALE SECONDO LA RACCOMANDAZIONE COMUNITA' EUROPEA/2001.

Le Spese per risanamento ambientale costituiscono Passività ambientali.

Una spesa ambientale, così come definita dalla Raccomandazione della Comunità europea del 30 maggio 2001, è sostenuta per prevenire, ridurre o risanare i danni che un'impresa arreca all'ambiente nell'espletare la propria attività ed è rilevata laddove, in virtù del danno causato, sorge un'obbligazione al risarcimento, di natura legale o implicita, che è indipendente dalle azioni future dell'impresa stessa, in quanto necessaria ed inevitabile.

Il termine “spesa ambientale” include il costo degli interventi intrapresi da un'impresa, direttamente o attraverso terzi, al fine di prevenire, ridurre o riparare danni all'ambiente derivanti dalle sue attività operative.

I costi in questione includono, fra l'altro:

- lo smaltimento dei rifiuti e le misure intese a prevenirne la formazione,
- la protezione del suolo e delle acque superficiali e sotterranee,
- la protezione dell'aria e del clima dall'inquinamento,
- la riduzione dell'inquinamento acustico,
- la tutela della biodiversità e del paesaggio.

Devono essere aggiunti soltanto costi individuabili e sostenuti allo scopo principale di prevenire, ridurre o riparare danni all'ambiente.

Ove non sia possibile individuare l'importo dei costi aggiuntivi separatamente dagli altri costi nei quali siano integrati, se ne può calcolare una stima a condizione che l'importo che ne risulta risponda al criterio di essere principalmente destinato a prevenire, ridurre o riparare i danni causati all'ambiente. (Racc.citata).

Il campo di applicazione della Raccomandazione è quello delle informazioni relative alle questioni ambientali da fornire nei bilanci d'esercizio e consolidati nonché nelle relazioni sulla gestione degli amministratori.

La Raccomandazione non intende istituire l'obbligo di resoconti /relazioni separate in materia ambientale, ma solo l'obbligo di rendere coerente il contenuto informativo dei resoconti/relazioni separate, redatte volontariamente dalle imprese, con le informazioni dei bilanci e dei documenti di corredo.

Sono illustrati nell'apposito Allegato i criteri di rilevazione, valutazione e divulgazione delle spese ambientali, degli oneri e rischi ambientali, nonché delle connesse attività originate da operazioni ed eventi che influiscono o che potrebbero influire sulla situazione finanziaria e sui risultati finanziari dell'impresa.

Si vuole raggiungere la finalità di conoscere non solo le implicazioni finanziarie delle questioni ambientali, ma anche l'atteggiamento adottato dall'impresa nei confronti dell'ambiente e le sue prestazioni sotto l'aspetto ambientale.

Le spese sostenute per l'ambiente sono qualificabili come "passività ambientale" solo quando si genera solo se un'impresa compie un comportamento doloso o colposo che compromette l'ambiente in maniera tale che l'impresa sia obbligata ad adempiere attraverso un'obbligazione che può essere di natura legale oppure implicita:

1. Nel primo caso, vi è un obbligo di natura contrattuale al risanamento del danno ambientale;
2. nel secondo, invece, l'obbligatorietà discende dal comportamento che ha assunto l'impresa stessa che, nelle azioni concrete o attraverso le sue dichiarazioni pubbliche, ha manifestato la propria volontà a riparare al danno da se stessa causato.

Nel caso in cui la spesa ambientale derivi da un'obbligazione legale o implicita, che comporta un'uscita di risorse, il cui ammontare è immediatamente quantificabile, **la passività incide direttamente sull'esercizio e può gravare sul relativo conto economico di competenza**, cui imputare tutti gli oneri riconducibili alle attività che l'impresa sta svolgendo oppure le spese che sono collegate al ripristino dell'ambiente allo stato antecedente la contaminazione (trattamento dei rifiuti, costi amministrativi della gestione ambientale, risanamento dei danni causati negli esercizi antecedenti eccetera).

Secondo l'Amministrazione finanziaria, la corretta rilevazione dei costi connessi all'esercizio dell'attività di smaltimento di rifiuti industriali da parte di imprese che provvedono al ritiro, al trasporto, allo stoccaggio e allo smaltimento, deve essere effettuata nell'esercizio in cui avviene il ritiro dei rifiuti, anche se, relativamente alla parte dei rifiuti ritirata presso i clienti, ma non ancora smaltita dall'impresa, i costi non sono stati ancora sostenuti (Circ. n.14/E/1998/32837 del 05.03.98).

Non sempre, però, l'obbligazione da cui scaturisce la passività è attuale, in quanto questa, talvolta, per talune tipologie di attività, si manifesta solo in futuro.

Laddove, quindi, ci si trova di fronte a un'obbligazione ambientale, di natura legale o implicita, che sicuramente genererà un'uscita di risorse, ma di cui non è pacificamente determinabile l'importo e il momento in cui essa sarà dovuta, l'impresa può procedere a un **accantonamento per rischi e oneri in un apposito Fondo del passivo dello stato patrimoniale.**

Per la costituzione di tale fondo occorre, quindi, procedere a un accantonamento che, così come statuito dallo Ias 37 ("Accantonamenti, passività e attività potenziali"), è inteso proprio come una passività il cui ammontare e/o la cui scadenza sono incerti e che va rilevato esclusivamente se si verificano contestualmente tre condizioni:

- 1) l'impresa ha un'obbligazione attuale derivante da un evento del passato (tale evento, che determina un'obbligazione, viene definito "vincolante", in quanto l'impresa non può fare null'altro che adempiere all'obbligazione da esso derivante);
- 2) tale obbligazione richiede l'impiego di risorse;
- 3) essa può essere stimata in maniera attendibile (la migliore stima della spesa è data dall'ammontare che un'impresa sosterebbe per estinguere l'obbligazione o per trasferirla a terzi, alla data del bilancio).

Nella determinazione del *quantum* da accantonare, è essenziale sempre tener conto degli eventuali rischi che si possono verificare, al fine di evitare che le risorse messe da parte possano essere non adeguate; così come occorre evitare di procedere ad accantonamenti eccessivi, con una relativa sovrastima delle relative passività.

Alla fine di ogni esercizio, è opportuno, quindi, riesaminare gli accantonamenti e, laddove sia necessario, effettuare una rettifica al fine di garantire la miglior stima corrente.

Nel momento in cui si fissa l'ammontare necessario per estinguere una passività ambientale, occorre, altresì, considerare i fatti futuri che possono avere un riflesso sull'accantonamento, se è evidente, già nel momento in cui il fondo viene costituito, il verificarsi di tali eventi.

In particolare, quando si parla di fatti futuri incidenti, si fa riferimento, in special modo, ai possibili cambiamenti tecnologici o ai futuri mutamenti della normativa in materia di recupero ambientale.

Affinché la passività sia puntualmente stimata, occorre considerare tutti i costi che direttamente sono riconducibili al risanamento ambientale, gli oneri legati al personale (salari, stipendi e altri costi connessi ai dipendenti), i costi dei controlli successivi al risanamento, quelli per lo sviluppo tecnologico, per la Raccomandazione comunitaria, e qualsiasi altra spesa direttamente imputabile all'attività, in base allo Ias 37.

Se non è possibile, invece, effettuare una stima attendibile della spesa necessaria, la passività è qualificata solo come **passività potenziale**, che non dà luogo a un accantonamento di risorse; occorre, comunque, secondo quanto indicato nelle Raccomandazioni comunitarie, darne notizia nella nota integrativa.

Nelle varie ipotesi in cui si costituisce un fondo per recupero ambientale, però, l'aspetto fiscalmente più delicato da affrontare per l'impresa è stabilire quando e in che misura dedurre quanto accantonato.

Nel momento in cui si rende necessario accantonare dei fondi per affrontare una futura spesa ambientale, incerta nell'*an* e nel *quantum*, si pone sempre il problema di stabilire quale rappresenta l'esercizio di competenza per la deduzione dei relativi oneri.

Ai fini fiscali il Tuir individua tassativamente gli accantonamenti fiscalmente deducibili e non annovera, neanche fra gli altri accantonamenti di cui all'articolo 107, quelli per oneri ambientali, in quanto carenti di due requisiti essenziali per la deducibilità, quali la certezza e la determinabilità.

La norma civilista, invece, ne richiede la rilevazione al momento in cui avviene l'accantonamento, essendo, altresì, intervenuta anche la Finanziaria 2001, in base alla quale (articolo 114) gli accantonamenti per i costi concernenti la bonifica ambientale, alla stregua di qualsiasi altro onere pluriennale, sono deducibili, esclusivamente ai fini civilisti, in un massimo di dieci esercizi.

La peculiarità dei costi ambientali è che, nella maggior parte dei casi, saranno sostenuti solo successivamente rispetto al momento in cui avviene l'accantonamento, talvolta anche quando la vita dell'impresa è già terminata; diviene, quindi, impossibile andare a dedurre un costo se l'impresa non genera ricavi.

Al fine di fronteggiare tale circostanza, per talune attività inquinanti, per le quali è necessario un accantonamento per oneri ambientali, si è prevista la possibilità di anticiparne la deducibilità.

Tuttavia, al riguardo l'Amministrazione finanziaria ha affermato che in assenza di ricavi non vi è produzione di reddito, puntualizzando, secondo il principio di competenza, che, essendo impossibile dedurre dei costi laddove mancano i ricavi, sono i costi a dover seguire i ricavi e non viceversa.

Un tipico esempio in merito è rappresentato da un'impresa che opera nel campo dello smaltimento dei rifiuti, che ha l'obbligo, nel momento in cui la discarica sarà piena, di sostenere una serie di costi per la chiusura e la bonifica dell'area; in tal caso, è possibile anticipare la deduzione dei relativi oneri, ripartendoli nel corso della vita della società, durante lo svolgimento dell'attività di stoccaggio della stessa, proporzionalmente al graduale riempimento della discarica.

Tutti i requisiti previsti dal Testo unico per consentire la deducibilità di un onere sono, in questo caso, rispettati, in quanto:

- **la certezza** di tali costi è garantita dagli obblighi contrattuali assunti dall'impresa;
- **la determinabilità** è, invece, attestata dalla possibilità di dimostrare, attraverso analitici prospetti, sia il modo in cui i costi sono stati quantificati sia la corrispondenza fra gli impegni preventivati e i consuntivi, rilevando, nel caso di discordanze, le relative sopravvenienze, positive o negative.

Il requisito della certezza deve essere, altresì, garantito da una valutazione preventiva effettuata da esperti del settore attraverso una perizia asseverata (risoluzioni ministeriali nn. 52/1998 e 14/1998).

- In tutte le fattispecie equiparabili a quella indicata, si pensi al caso dei costi legati al riempimento di siti d'escavazione o agli oneri da sostenere per la bonifica successiva all'utilizzo dei pozzi petroliferi, **rispettate tutte le raccomandazioni prescritte, atte a garantire che gli oneri accantonati per le passività ambientali abbiano i requisiti di certezza e determinabilità, è possibile procedere alla deduzione delle relative spese per il ripristino ambientale.**

In merito agli Altri accantonamenti, secondo l'art.107, Tuir - Testo in vigore dal 17/7/2011:

“1 - Gli accantonamenti a fronte delle spese per lavori ciclici di manutenzione e revisione delle navi e degli aeromobili sono deducibili nei limiti del 5% del costo di ciascuna nave o aeromobile quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili. La differenza tra l'ammontare complessivamente dedotto e la spesa complessivamente sostenuta concorre a formare il reddito, o è deducibile se negativa, nell'esercizio in cui ha termine il ciclo.

2 - Per le imprese concessionarie della costruzione e dell'esercizio di opere pubbliche e le imprese subconcessionarie di queste sono deducibili gli accantonamenti a fronte delle spese di ripristino o di sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili allo scadere della concessione e delle altre spese di cui al comma 6 dell'articolo 102. La deduzione è ammessa, per ciascun bene, nel limite massimo del 5% del costo e non è più ammessa quando il fondo ha raggiunto l'ammontare complessivo delle spese relative al bene medesimo sostenute negli ultimi due esercizi. Per le imprese concessionarie di costruzione e gestione di autostrade e trafori la percentuale di cui al periodo precedente è pari all'1%. Se le spese sostenute in un esercizio sono superiori all'ammontare del fondo l'eccedenza è deducibile in quote costanti nell'esercizio stesso e nei cinque successivi. L'ammontare degli accantonamenti non utilizzati concorre a formare il reddito dell'esercizio in cui avviene la devoluzione.

3 - Gli accantonamenti a fronte degli oneri derivanti da operazioni a premio e da concorsi a premio sono deducibili in misura non superiore, rispettivamente, al 30% e al 70% dell'ammontare degli impegni assunti nell'esercizio, a condizione che siano distinti per esercizio di formazione. L'utilizzo a copertura degli oneri relativi ai singoli esercizi deve essere effettuato a carico dei corrispondenti accantonamenti sulla base del valore unitario di formazione degli stessi e le eventuali differenze rispetto a tale valore costituiscono sopravvenienze attive o passive. L'ammontare dei fondi non utilizzato al termine del terzo esercizio successivo a quello di formazione concorre a formare il reddito dell'esercizio stesso.

4 - Non sono ammesse deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati dalle disposizioni del presente capo”.

LA CAPITALIZZAZIONE DELLE SPESE DA INVESTIMENTO può essere effettuata se sussistono le seguenti **condizioni**:

1. pluriennalità dei costi sostenuti;
2. ritorno economico delle spese da investimento.

Le spese da investimento possono essere capitalizzati ed iscritti nello stato patrimoniale, per una ripartizione dei costi fra più esercizi, se sussistono i seguenti requisiti:

- le spese debbono avere una utilità pluriennale;
- le spese sostenute debbono avere un ritorno economico;
- applicazione del procedimento di ammortamento e di eventuali svalutazioni che si dovessero verificare (ad esempio per obsolescenza tecnologica);
- continuità di applicazione dei criteri di valutazione per non determinare delle variazioni "fittizie";
- completezza dell'informazione aziendale.

A tal fine occorre seguire le seguenti procedure:

- riepilogare i movimenti determinatisi nel corso dell'esercizio;
- controllare la corrispondenza dei dati ottenuti con quelli esposti in bilancio;
- effettuare riscontri documentali per le variazioni superiori ad un certo importo;
- verificare i futuri ritorni che gli investimenti potranno fruttare;
- controllare la congruità delle quote di ammortamento applicate.

Per effettuare la capitalizzazione dei costi occorre che:

- il prodotto o processo sia chiaramente definito ed i costi ad esso attribuibili possano essere distintamente identificati e attendibilmente misurati;
 - si possa dimostrare che il prodotto o il processo sia tecnicamente fattibile;
 - l'impresa intenda utilizzare il prodotto o il processo;
 - si possa dimostrare che vi sia un mercato per il prodotto o il processo, o nel caso in cui l'utilizzazione sia rivolta a fini interni, che vi sia una utilità per l'impresa;
 - vi siano le risorse finanziarie idonee per il completamento del progetto.
- L'obbligo della capitalizzazione dei costi di risanamento ambientale sussiste quando sono presenti tutte le condizioni precedentemente elencate.

Si tratta di spese da investimento ad utilità generale per l'impresa, effettuate in maniera ricorrente nel tempo per mantenere o incrementare l'attività dell'azienda, per le quali è possibile stabilire un collegamento diretto tra le spese da investimento effettuate ed i futuri ritorni economici.

6 - CRITERI DI RILEVAZIONE CONTABILE DELLE OPERAZIONI AMBIENTALI SECONDO LA RACCOMANDAZIONE COMUNITA' EUROPEA/2001.

Il termine "rilevazione" è utilizzato come processo di inserimento nello Stato patrimoniale o nel Conto economico di una posta che soddisfa i seguenti criteri:

- a) è probabile che alla posta si colleghi l'afflusso all'impresa o il deflusso di un futuro beneficio economico;
- b) la posta può essere valutata in modo attendibile (Framework dello IASC nn.82/83).

6.1 - CRITERI DI RILEVAZIONE DELLA PASSIVITA' AMBIENTALE LEGALE/CONTRATTUALE O IMPLICITA (RACC.CITATA: 3.1 -2-3-4-9-10-15-22).

Requisiti per la rilevazione della passività ambientale.

Si rileva contabilmente una **Passività ambientale** in presenza dei seguenti requisiti:

- a) obbligazione di natura legale/contrattuale o di natura implicita di impedire, ridurre o riparare un danno ambientale;
- b) obbligazione di carattere ambientale determinata da eventi passati che comporterà un'uscita di risorse, alla quale corrisponderà un beneficio economico;
- c) possibilità di quantificare in modo attendibile l'entità dei costi derivati dall'obbligazione.

Caso di nessuna rilevazione di danno ambientale.

Se il danno ambientale, riferibile all'impresa, non comporta alcuna obbligazione legale, contrattuale o implicita di riparazione, non dà luogo a rilevazione contabile come passività ambientale, eventualmente si può annotare nella Nota integrativa.

Spese ambientali a carico dell'esercizio.

Le **Spese ambientali** devono gravare sul **Conto Economico dell'esercizio** nel quale sono sostenute a meno che non soddisfino i criteri che permettono di qualificarle come spese da capitalizzare; in quest'ultimo caso le spese devono apportare futuri vantaggi economici.

Sono spese ambientali a carico dell'esercizio quelle collegate alle attività in corso o passate e al ripristino dell'ambiente allo stato precedente alla contaminazione.

Esempi di spese ambientali a carico dell'esercizio.

Sono **Spese ambientali d'esercizio**, per esempio: il trattamento di rifiuti, i costi di risanamento delle attuali attività, il risanamento dei danni causati nei periodi precedenti, i costi amministrativi della gestione ambientale o i costi di audit ambientali e simili.

Passività ambientale a carico dell'impresa.

L'impresa è, in genere, responsabile dell'intero ammontare degli oneri ambientali; in caso contrario, soltanto la parte di competenza dell'impresa va contabilizzata come passività ambientale.

6.2 - RILEVAZIONE DI PASSIVITA' AMBIENTALI INDETERMINATE NELL'IMPORTO O NELLA DATA DI SOPRAVVENIENZA (RACC.CITATA: 3.4).***Requisiti per gli accantonamenti ai Fondi per rischi ed oneri.***

Alla chiusura dell'esercizio, si rilevano contabilmente, per motivi ambientali, **Accantonamenti ai fondi per rischi ed oneri** se sussistono queste condizioni:

- a) obbligazione ambientale la cui natura è chiaramente definita (legale/contrattuale o implicita);
- b) obbligazione che darà probabilmente luogo ad un'uscita di risorse alla quale corrisponderà un beneficio economico;
- c) operazione indeterminata quanto all'importo o alla data della sopravvenienza per la quale sia possibile effettuare una valutazione attendibile dell'entità dell'obbligazione;

Esempi di incertezze di data/importo che giustificano gli accantonamenti ai Fondi per rischi ed oneri.

Le incertezze circa la data o l'importo dell'obbligazione ambientale possono essere dovute, per esempio, alla continua evoluzione delle tecnologie di risanamento e alla determinazione della misura e della natura del risanamento necessario; nei rari casi in cui non fosse possibile stimare i costi, la passività ambientale non dovrebbe dar luogo a registrazione, dovrebbe essere considerata come **Sopravvenienza passiva** e dovrebbe essere annotata nella Nota integrativa, spiegando i motivi per i quali non è possibile effettuare una stima attendibile.

6.3 - RILEVAZIONE DI SOPRAVVENIENZE PASSIVE /PASSIVITA' POTENZIALI DI CARATTERE AMBIENTALE (RACC.CITATA: 3.5-11-25).

Significato dell'espressione "sopravvenienza passiva"/passività potenziale.

Si ritiene che nella Raccomandazione la locuzione "Sopravvenienza passiva" sia utilizzata con il seguente significato, come da IAS 10.2: *"una condizione o una situazione il cui risultato ultimo, di perdita, sarà confermato solo al verificarsi, o al non verificarsi, di uno o più fatti incerti futuri"*.

Nel prendere cognizione di questo concetto, si tenga presente quanto indicato in IAS 37.96 riguardante gli accantonamenti, passività e attività potenziali: *"Questo principio (IAS 37) sostituisce le parti dello IAS 10 "sopravvenienze e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio" che trattano le sopravvenienze"*.

Pertanto, ne consegue che la dicitura "sopravvenienza passiva" è da ritenersi equivalente a passività potenziale, come da "nuovi" principi IAS 10 e IAS 37 che utilizzano solo quest'ultima espressione.

Passività potenziale/Sopravvenienza passiva che richiede conferma da fatto futuro incerto.

La **Sopravvenienza passiva** nel senso prima riportato, di condizione il cui risultato di perdita sarà confermato solo al verificarsi o meno di fatti incerti futuri, non dà luogo a rilevazione contabile; la Raccomandazione infatti precisa: "non va iscritta in bilancio".

Danno da riparare in futuro ed obbligazione ambientale da confermare.

Se esiste una possibilità, pur se piccola, che il danno debba essere riparato in futuro, benché l'obbligazione debba essere ancora confermata dalla realizzazione di un evento incerto, la **Soppravvenienza passiva** dovrebbe essere registrata nella Nota integrativa.

Iscrizione nella Nota integrativa, se non è attendibile la stima della passività ambientale.

Nei rari casi in cui non è possibile determinare una stima sufficientemente attendibile della passività, tale passività va considerata come **Sopravvenienza passiva**, non rilevata contabilmente, ma solo iscritta nella nota integrativa, spiegando i motivi per i quali non è possibile effettuare una stima attendibile.

Spese ambientali collegate ad un danno verificatosi nell'esercizio precedente.

Le spese ambientali, collegate ad un danno verificatosi in un periodo precedente, non vanno registrate come rettifica contabile dell'esercizio precedente, ma devono essere iscritte tra le **Spese dell'esercizio in corso**, vale a dire del periodo in cui tali spese vengono rilevate.

6.4 - CAPITALIZZAZIONE DELLE SPESE AMBIENTALI (RACC. 3.12-13-14)

Criteri di capitalizzazione delle spese ambientali.

Le **Spese ambientali** possono essere capitalizzate se soddisfano i seguenti criteri:

- a) le spese sono state sostenute al fine di impedire o ridurre un danno futuro o conservare delle risorse;
- b) le spese comportano futuri vantaggi economici di cui l'impresa dovrebbe beneficiare, permettendo di prolungare la vita, aumentare la capacità o migliorare la sicurezza e l'efficienza di altri elementi dell'attivo dell'impresa (al di sopra del loro rendimento valutato in origine), oppure, in alternativa, i costi riducono o impediscono la contaminazione ambientale che potrebbe essere causata dalle future attività dell'impresa;
- c) le spese servono durevolmente alle attività dell'impresa.

Insoddisfazione dei criteri di capitalizzazione.

Se non sono soddisfatti i criteri di capitalizzazione sopra indicati, le **Spese ambientali vanno imputate al conto economico** non appena sono sostenute in quanto non determinano futuri vantaggi economici.

Quote di ammortamento.

Se sono soddisfatti i criteri di capitalizzazione già enunciati, le **Spese ambientali devono essere capitalizzate ed ammortizzate** per l'esercizio attuale e nel corso di un adeguato periodo futuro, imputando sistematicamente le rispettive quote d'ammortamento nel corso della prevista vita economica utile.

6.5 - RILEVAZIONE CONTABILE DI ACQUISTO DI IMPIANTI E MACCHINARI PER FINALITA' AMBIENTALI (RACCOMANDAZIONE CITATA: 3.16)

Installazioni tecniche per il controllo o la prevenzione dell'inquinamento e simili.

L'acquisto di impianti e macchinari può avvenire per finalità ambientali, per esempio l'acquisto di installazioni tecniche per il controllo o la prevenzione dell'inquinamento previste da leggi o regolamenti in materia ambientale. Se gli acquisti soddisfano i criteri per la qualificazione come elementi dell'attivo, stabiliti nel punto precedente, tali elementi devono essere **capitalizzati**.

6.6 - CRITERI DI CONTABILIZZAZIONE DI ACQUISTI, A TITOLO ONEROSO, DI BREVETTI, LICENZE, PERMESSI D'INQUINAMENTO, DIRITTI DI EMISSIONE IN ATMOSFERA E SIMILI (RACC.CITATA: 3.18)

Acquisto di diritti vari a titolo oneroso: capitalizzazione o spesa di esercizio.

L'impresa può effettuare acquisti, a titolo oneroso, di brevetti, licenze, permessi di inquinamento, diritti di emissione in atmosfera e diritti o voci di natura simile, per motivi legati all'impatto sull'ambiente delle attività dell'impresa stessa.

Se essi sono stati acquistati a titolo oneroso e soddisfano i criteri di capitalizzazione indicati al precedente punto 4, tali costi devono essere **capitalizzati ed ammortizzati** imputando sistematicamente le rispettive

quote nel corso della prevista vita utile economica. In caso contrario, vanno registrati nel conto economico non appena vengono sostenuti.

6.7 - ANNOTAZIONE CONTABILE DI UNA RIDUZIONE DUREVOLE DI VALORE DI UNA IMMOBILIZZAZIONE O DI UN ALTRO ELEMENTO DELL'ATTIVO PER MOTIVI AMBIENTALI (RACC.CITATA: 3.19-20-21)

Attribuzione di un valore inferiore al cespite dell'attivo per motivi ambientali.

Gli sviluppi tecnici/legislativi o i fattori ambientali possono alterare il valore di un'immobilizzazione esistente, per esempio nel caso di contaminazione del sito. Si deve procedere ad una **rettifica di valore** se l'importo recuperabile dall'utilizzo del sito è diminuito al di sotto del suo valore contabile. Questa situazione,

di attribuzione di un valore inferiore, alla data di chiusura del bilancio, si realizza qualora si preveda che la svalutazione sia duratura. L'importo di tale rettifica di valore va registrato nel conto economico.

Non compensabilità tra accantonamenti per rischi ed oneri di natura ambientale e cespiti.

Gli accantonamenti per rischi ed oneri non possono essere registrati a compensazione dei valori degli elementi dell'attivo.

6.8 - RELAZIONE SULLA GESTIONE DEGLI AMMINISTRATORI, A CORREDO DEI BILANCI DI ESERCIZIO E CONSOLIDATI (RACC.CITATA: 4.2)

Aspetti ambientali ed incidenza su posizione finanziaria e sviluppo dell'impresa (racc.citata: 4.2).

Nella misura in cui gli aspetti ambientali risultano rilevanti per la situazione finanziaria dell'impresa, la relazione sulla gestione degli amministratori deve includere una descrizione di tali questioni e della strategia adottata dall'impresa a tale riguardo. Le informazioni fornite devono dare un quadro fedele/rappresentazione veritiera e corretta, dell'incidenza delle questioni ambientali sullo sviluppo delle attività dell'impresa e sulla sua posizione.

Informativa sulla politica ambientale/ sistema di gestione ambientale (racc.citata: 4.2 a)).

La relazione sulla gestione degli amministratori deve riportare la strategia ed i programmi adottati dall'impresa nei confronti delle misure di protezione dell'ambiente, in particolare per quanto riguarda la prevenzione dell'inquinamento. Gli utenti della relazione sulla gestione devono poter stabilire in che misura la protezione dell'ambiente è parte integrante delle politiche e delle attività dell'impresa. Se possibile, tali informazioni dovrebbero far riferimento all'adozione di un sistema di gestione ambientale, nonché all'obbligazione di conformarsi ad un dato insieme di relative norme e certificazioni.

Informativa sui miglioramenti ambientali/verifica consuntiva degli obiettivi ambientali (racc.citata: 4.2 b)).

La relazione sulla gestione degli amministratori deve contenere la descrizione dei miglioramenti apportati nei settori chiave della protezione dell'ambiente. Tali informazioni sono particolarmente utili se forniscono, in un modo oggettivo e trasparente, una rappresentazione contabile dei risultati dell'impresa rispetto ad un dato obiettivo quantificato (per esempio, emissioni negli ultimi cinque anni) e se illustrano chiaramente i motivi degli eventuali scostamenti significativi rispetto a tale obiettivo.

Informativa sul grado di attuazione dei programmi ambientali (racc.citata: 4.2 c)).

La relazione sulla gestione degli amministratori deve riportare il grado di attuazione delle misure di protezione ambientale già adottate o che stanno per essere adottate, al fine di conformarsi alla vigente legislazione o per anticipare futuri requisiti di legge che sono già stati sostanzialmente approvati.

Informativa di raccordo con relazione ambientale separata (racc.citata: 4.2 e))

Si premette che la relazione ambientale separata può assumere varie forme quali: bilancio ambientale, riesame del sistema ambientale da parte della direzione (Iso), dichiarazione ambientale (Emas) e simili.

L'eventuale relazione ambientale separata redatta dall'impresa, contenente informazioni ambientali, quantitative o qualitative, supplementari o di

contenuto più ampio o più dettagliate, deve essere richiamata nella relazione sulla gestione degli amministratori.

Informativa su unicità dell'entità che redige il bilancio, la relazione sulla gestione e la relazione ambientale separata (racc.citata: 4.2 e)).

Si preferisce l'unicità dell'entità che redige il bilancio, la relazione sulla gestione e la relazione ambientale separata. Altrimenti si dovrà chiaramente precisare il soggetto estensore della relazione ambientale in modo che sia possibile stabilire in che misura essa corrisponda all'entità che redige la relazione sulla gestione.

Inoltre, anche la data ed il periodo di riferimento delle due relazioni – relazione ambientale separata e relazione sulla gestione-dovrebbero essere gli stessi.

6.9 – ONERI AMBIENTALI NEI BILANCI D'ESERCIZIO E CONSOLIDATI.

Informativa ambientale (racc.citata: 4.3-4).

Se d'importo significativo, è preferibile iscrivere separatamente in bilancio gli **Oneri ambientali**. Altrimenti, le voci di un certo rilievo vanno iscritte separatamente nella Nota integrativa.

Gli Accantonamenti al Fondo rischi ed oneri devono essere registrati nello stato patrimoniale alla voce **Fondi per rischi ed oneri <<altri>>**.

Questa soluzione interpretativa discende dall'uso del termine "bilancio" nella raccomandazione, nel punto in cui tratta dell'informativa ambientale relativa allo Stato Patrimoniale: è possibile anche l'interpretazione restrittiva di rinviare ogni informazione alla Nota integrativa.

6.10 - LA NOTA INTEGRATIVA NEI BILANCI D'ESERCIZIO E CONSOLIDATI.

Informativa su metodi di valutazione e metodi di calcolo delle rettifiche di valore per questioni ambientali (racc.citata: 4.5a).

La Nota integrativa, in aggiunta a quanto stabilito dalla normativa ante-Raccomandazione, deve indicare la descrizione dei metodi di valutazione applicati alle questioni ambientali e dei metodi applicati al calcolo delle rettifiche di valore con implicazioni ambientali.

Informativa su sopravvenienze passive/passività potenziali di ordine ambientale (racc.citata: 4.5d).

La Nota integrativa deve indicare le sopravvenienze passive/passività potenziali di ordine ambientale (sopravvenienza nel senso precisato ripetutamente), conformemente a quanto già precisato nella normativa IV e VII Direttiva CEE nel paragrafo "Contenuto della Nota integrativa" che recita: *"l'importo complessivo degli impegni finanziari che non figurano nello Stato patrimoniale se la relativa indicazione è utile per valutare la situazione finanziaria"*. Devono essere altresì fornite informazioni descrittive sufficientemente particolareggiate da far comprendere la natura delle sopravvenienze in questione.

Qualora esistano significative incertezze circa le variabili di valutazione che rendano impossibile stimare l'entità di una passività ambientale, tale fatto deve essere indicato, fornendo le relative giustificazioni assieme, se possibile, alla forcella dei possibili risultati.

Informativa su passività ambientali di rilievo significativo /danno causato /azioni dell'impresa/ metodi di stima (racc.citata: 4.6a).

La Nota integrativa deve indicare, oltre ai punti precedenti già presi in considerazione dalla normativa ante Raccomandazione, per ogni passività ambientale di significativo rilievo, una descrizione della sua natura (legale/contrattuale o implicita) ed indicazione dei tempi e delle condizioni della sua liquidazione.

Si deve fornire una spiegazione del danno causato e menzionare le leggi o i regolamenti che obbligano a ripararlo, nonché le azioni (di riparazione o di prevenzione) intraprese o proposte dall'impresa per conformarvisi.

Se l'importo dei costi è stimato sulla base di una forcella di importi, si deve descrivere anche il metodo di stima adottato, indicando ogni eventuale prevista modifica legislativa o tecnologica che sia stata presa in considerazione nella determinazione di detto valore.

Informativa su dettagli spese ambientali registrate nel c/economico (racc.citata: 4.6d).

La Nota integrativa deve precisare l'importo delle spese ambientali registrate nel conto economico e la base di calcolo di tali importi. Le voci che l'impresa ha individuato come spese ambientali, se opportuno, vanno articolate in modo consono alla natura ed al volume delle attività dell'impresa ed alla tipologia delle sue incidenze ambientali. Deve essere indicata, nella misura in cui sia possibile e rilevante, una ripartizione delle spese per settore ambientale.

Informativa su spese ambientali capitalizzate (racc.citata: 4.6e).

La Nota integrativa deve contenere, nel caso in cui possa essere determinato in modo sufficientemente attendibile, l'importo delle spese ambientali capitalizzate nel periodo di riferimento, se possibile indicando la quota imputabile alla soppressione degli agenti inquinanti dopo che siano stati prodotti e quella corrispondente alle spese aggiuntive sostenute per l'adattamento degli impianti o del processo di produzione allo scopo di ridurre l'inquinamento (ossia al costo supplementare delle tecnologie o dei processi meno inquinanti). Occorre effettuare, se possibile e pertinente, una ripartizione delle spese capitalizzate per settore ambientale.

Informativa su ammende e sanzioni per infrazioni alla normativa ambientale nonché indennizzi versati a terzi a causa di inquinamento ambientale (racc.citata: 4.6f).

Nel caso in cui siano stati sostenuti significativi costi a fronte di ammende e sanzioni inflitte per infrazioni alla normativa ambientale e di indennizzi versati a terzi, per esempio dovuti a titolo di perdite o danni causati in passato dall'inquinamento ambientale, tali costi vanno iscritti separatamente nella Nota integrativa, qualora non siano già soggetti a registrazione separata come voci straordinarie. Benché siano connessi con l'impatto delle attività

dell'impresa sull'ambiente, tali costi non sono sostenuti ai fini della prevenzione di danni, della riduzione di danni o del risanamento dell'ambiente, e pertanto è opportuno registrarli separatamente rispetto alle spese ambientali.

Informativa su incentivi statali per protezione ambientale (racc.citata: 4.6g).

La Nota integrativa deve indicare gli incentivi statali finalizzati alla protezione dell'ambiente, incentivi che l'impresa ha già ricevuto o a cui ha diritto, deve precisare le condizioni di ciascun incentivo o, se simili per tutti i casi, una sintesi delle stesse. Si indicherà anche il trattamento contabile adottato.

25 maggio 2012
Antonino Pernice