



Opere ultrannuali: deducibilità dei costi relativi a SAL liquidati in via provvisoria

Premessa

In base alla definizione contenuta nell'ambito del principio contabile OIC 23, i lavori in corso su ordinazione:

“si riferiscono a contratti, di durata normalmente ultrannuale, per la realizzazione di un'opera o di un complesso di opere o la fornitura di beni o servizi non di serie che insieme formino un unico progetto, eseguite su ordinazione del committente, secondo le specifiche tecniche da questi richieste”.

In altre parole, l'elemento che caratterizza la fattispecie in esame è rappresentato dal fatto che ci troviamo in una situazione nella quale l'impresa non sta producendo per il “magazzino” ma, appunto, “su ordinazione”, ossia per conto e sulla base delle indicazioni del committente.

I metodi di contabilizzazione

Due sono i metodi di contabilizzazione che possono essere utilizzati per rilevare i lavori in corso su ordinazione dal punto di vista civilistico:

- 1 → il criterio della commessa completata o del contratto completato;
- 2 → il criterio della percentuale di completamento o dello stato di avanzamento.

Le imprese che contabilizzano i lavori in corso su ordinazione sulla base del criterio della commessa completata o del contratto completato di fatto vanno a rilevare i ricavi e il margine di commessa soltanto nel momento in cui le opere sono terminate e, di conseguenza, il contratto è completato.

Durante la fase di realizzazione delle opere, esse concorrono alla formazione del risultato d'esercizio attraverso la valutazione delle rimanenze, che avviene però:

- ➔ sulla base del costo di produzione sostenuto;
- ➔ e con il differimento degli importi fatturati fino al completamento della commessa.

Nel caso in cui venga, invece, adottato il criterio della percentuale di completamento o dello stato di avanzamento, i costi, i ricavi e il margine di commessa concorrono a formare il risultato dell'esercizio nel quale l'attività effettivamente si è realizzata, sulla base appunto dell'avanzamento dei lavori.

Il principio contabile pone però alcune condizioni per l'adozione di questo criterio, vale a dire:

- ⊕ l'esistenza di un contratto vincolante per le parti, che definisca chiaramente le obbligazioni ed il diritto al corrispettivo da parte dell'esecutore dell'opera;
- ⊕ la “specificità” dell'opera per il cliente, sulla base di quelle che sono le previsioni contrattuali;
- ⊕ la possibilità di effettuare stime ragionevoli ed attendibili dei ricavi e dei costi di commessa in base allo stato d'avanzamento dei lavori;
- ⊕ la possibilità di identificare e misurare attendibilmente i ricavi ed i costi riferibili alla commessa;
- ⊕ l'assenza di situazioni di aleatorietà connesse a condizioni contrattuali e di fattori esterni in grado di rendere le necessarie stime non attendibili.

 Se sussistono le condizioni richieste dal principio OIC 23, va adottato il criterio della percentuale di completamento, che è il solo in grado di garantire un'adeguata rappresentazione contabile delle commesse a lungo termine, di solito con il metodo del "cost to cost", in base al quale il valore delle rimanenze viene determinato applicando all'ammontare dei ricavi stimati la percentuale che si ottiene dal rapporto tra i costi sostenuti nel periodo di importa in oggetto e quelli totali stimati.

In questo modo, infatti, viene rispettato il principio della competenza economica, attraverso la contrapposizione fra costi e ricavi man mano che essi maturano in relazione al completamento dell'opera.

Il criterio della commessa completata, invece, non consentendo la rilevazione del margine di commessa sulla base dello stato di avanzamento dei lavori, porta a risultati d'esercizio che non riflettono l'attività effettivamente svolta dall'impresa, ma soltanto il fatto che siano state o meno completate le prestazioni, con la conseguenza di un andamento irregolare del risultato d'esercizio.

Laddove, nonostante tali aspetti di criticità, si scelga comunque la rappresentazione attraverso il sistema della commessa completata, il principio contabile impone l'evidenziazione in nota integrativa dei ricavi, dei costi e degli effetti sul risultato d'esercizio e sul Patrimonio netto, che si sarebbero avuti nel caso in cui fosse stato adottato il criterio raccomandato, ossia quello della percentuale di completamento. Si può dire che il criterio della commessa completata sia accettabile specie a fronte di commesse su due soli esercizi.

Pur essendo applicabili entrambe le metodologie indicate, quella prescelta deve essere utilizzata per la rappresentazione contabile di tutte le commesse, non essendo possibile adottare criteri differenti per le diverse commesse.

Dal punto di vista contrattuale, nelle commesse ultrannuali, i rapporti tra committente ed appaltatore (e, poiché per la realizzazione di opere di durata pluriennale spesso di ricorre al subappalto, anche quelli tra appaltatore e subappaltatore), sono regolati con l'emissione di Stati Avanzamento Lavori (SAL) e relativi certificati di pagamento, ove sono indicati gli importi dovuti e le ritenute operate dal committente all'appaltatore (o dall'appaltatore al subappaltatore) a garanzia della corretta realizzazione dell'opera e degli adempimenti contributivi dovuti.

La disciplina fiscale

A partire dal 1° gennaio 2007, è stata soppressa la possibilità di utilizzare il metodo della commessa completata ai fini della determinazione del reddito imponibile:

l'unico criterio riconosciuto da un punto di vista fiscale, dall'art.93 del Tuir, è quindi quello della percentuale di completamento, indipendentemente dal comportamento tenuto da un punto di vista contabile.

In questo modo le rimanenze, valutate in proporzione ai corrispettivi pattuiti, oltre a bilanciare i costi sostenuti, comprendono nel loro valore anche la quota di utili attribuibile alla parte delle prestazioni già eseguite, di competenza dell'esercizio.

In merito ai riflessi reddituali delle opere in corso di realizzazione, con la [R.M. n.260/E/09](#) l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, ai fini delle imposte dirette, il contratto di appalto, regolato dagli artt.1655 e seguenti del codice civile, è considerato una prestazione di servizi. Da ciò deriva che la valutazione di tali opere deve essere inquadrata nell'ambito dell'art.109, co.2, lett. b) del Tuir, in base al quale i ricavi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data di ultimazione dell'opera, momento che coincide generalmente con l'accettazione "senza riserve" dell'opera compiuta dall'appaltatore.

Logica conseguenza è che i corrispettivi si configurano come ricavi imponibili per l'impresa esecutrice al momento di ultimazione e accettazione dell'opera, a decorrere dal quale il rischio passa in capo al committente.

Se le opere del contratto di appalto sono eseguite "per partite" (art.1666 c.c.), e i relativi SAL parziali sono definitivamente accettati senza riserve, i corrispettivi liquidati sono considerati ricavi definitivi per l'appaltatore; se invece i lavori eseguiti non sono accettati senza riserve o nel caso di opere eseguite unitariamente, i corrispettivi liquidati in via provvisoria non possono essere considerati ricavi ma devono concorrere alla valutazione delle rimanenze dei lavori in corso su ordinazione (art. 93 Tuir).

L'Agenzia delle Entrate, nella R.M. n.260/E/09, si spinge oltre, affermando che il medesimo criterio andrebbe applicato anche per verificare la deducibilità dei costi relativi al subappalto, in capo all'appaltatore.

Pertanto, le fattispecie che si possono presentare, nell'ambito del subappalto, sono due:



Tali conclusioni hanno suscitato notevoli criticità in considerazione del fatto che l'applicazione di tale principio fa venir meno la correlazione tra i costi ed i ricavi di commessa: l'appaltatore deve infatti determinare il valore delle rimanenze tenendo conto anche della parte dei costi di subappalto sostenuti nel periodo di imposta e liquidati in via provvisoria (criterio di valutazione delle rimanenze in base alla percentuale di completamento con il metodo *cost to cost*), senza possibilità di dedurli nel medesimo esercizio, ma solo in quello di accettazione definitiva dell'opera.

Questo significa rilevante redditività della commessa, e conseguente tassazione, negli esercizi di esecuzione della stessa, in cui i relativi costi non sono deducibili, e "perdita di commessa" nell'esercizio di ultimazione della stessa, a seguito della deduzione di tutti i costi connessi al subappalto.



Tale impostazione inoltre, come evidenziato dall'ANCE, contrasta con la finalità di cui all'art.93 del Tuir, ovvero quella di ripartire l'utile della commessa tra gli esercizi interessati dalla realizzazione dell'opera o del servizio ultrannuale.

Risoluzione n.117 del 5 novembre 2010

Sul punto è nuovamente di recente intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la [R.M. n.117/E/10](#), chiarendo che i compensi provvisori, corrisposti dall'appaltatore al subappaltatore, che partecipano, con il meccanismo sopra esposto, alla valutazione delle rimanenze delle opere ultrannuali, sono deducibili dal punto di vista fiscale.

La risoluzione, per giustificare la diversa conclusione rispetto al precedente intervento, richiama il principio contabile OIC 23 e soprattutto la circostanza che il metodo utilizzato nella valutazione delle opere ultrannuali sia quello *cost to cost*⁹.

L'Agenzia nel suo intervento ha precisato che lo scopo della norma fiscale sulla valutazione delle opere ultrannuali (art. 93 Tuir) sia proprio quello, dopo l'abrogazione della possibilità di utilizzo del metodo della commessa completata, di far partecipare al reddito del periodo la quota di utile che matura di anno in anno, in applicazione del principio di competenza economica.

In assenza di indicazioni circa il metodo pratico da utilizzare per determinare la percentuale di completamento, la risoluzione precisa che assume validità anche dal punto di vista fiscale il metodo adottato civilisticamente a bilancio, secondo corretti principi contabili.

In particolare, viene confermato il metodo *cost to cost*, che assegna alla rimanenze finali un valore pari alla percentuale del corrispettivo, derivante dal rapporto fra costi sostenuti, tra cui quelli del subappalto, e costi totali stimati.

Esempio

Metodo *cost to cost*:

- ➔ corrispettivo totale pattuito per la commessa: 20.000;
- ➔ costi totali stimati per la commessa: 15.000;
- ➔ costi sostenuti nell'esercizio: 9.000 (60% di quelli stimati).

Le rimanenze finali dell'esercizio vengono valutate 12.000, pari al 60% del corrispettivo pattuito.

Tale metodo, riconosciuto fiscalmente, non fa che confermare l'imprescindibilità del principio di correlazione costi-ricavi: non si può che affermare la deducibilità dei costi sostenuti dall'appaltatore in un determinato esercizio, anche se essi derivano da prestazioni non accettate in modo definitivo.



⁹ La conclusione, però, deve ritenersi valida anche se la valutazione viene fatta con metodi diversi, quali il metodo delle ore lavorate, delle unità consegnate, o quello della misurazione fisica.