

Attualità

Disciplina dei lavori in corso di durata ultrannuale (3)

19 Ottobre 2006

Il criterio della percentuale di completamento implica che la valutazione sarà effettuata sulla base dei corrispettivi pattuiti, ovvero di quelli liquidati, per le opere coperte da "Sal"



Criterio della percentuale di completamento

Ai sensi dell'articolo 93, commi 1 e 2, del Tuir, le valutazioni delle opere, forniture, e servizi pattuiti come oggetto unitario vanno effettuate sulla base del valore complessivo della parte eseguita fin dall'inizio dell'esecuzione del contratto, determinato secondo il criterio della percentuale di completamento. Tale valutazione sarà fatta "sulla base dei

corrispettivi pattuiti", ovvero in base ai corrispettivi liquidati per la parte di opere, forniture e servizi coperte da stati avanzamento lavori.

In pratica, al fine di assicurare la giusta correlazione tra costi e ricavi di competenza dell'esercizio, il legislatore fiscale prevede che il margine di reddito derivante dalla commessa venga ripartito tra i vari esercizi di competenza.

Per opere, forniture e servizi pattuiti come *oggetto unitario* e con *tempo di esecuzione ultrannuale*, come specificato dalla risoluzione n. 342/E del 31 ottobre 2002, ci si riferisce a contratti " *riguardanti opere, forniture e servizi che, per essere compiutamente realizzati o eseguiti, necessitano di un tempo superiore a 12 mesi, investendo, di conseguenza, almeno due periodi d'imposta. Deve inoltre trattarsi di lavori da cui derivano una serie di obbligazioni a carico del commissionario che, se pur distinte e singolarmente individuabili, sono tra di loro oggettivamente*

connesse in modo da perdere autonoma rilevanza e costituire un'unica, complessa prestazione volta al conseguimento di un risultato finale diverso e ulteriore rispetto alle singole prestazioni (ad esempio il restauro di un'opera d'arte)".

Caratteristica essenziale di tali servizi, pertanto, deve essere un'indivisibilità oggettivo-funzionale, il cui risultato si realizza compiutamente solo con l'esecuzione dell'ultima prestazione, secondo una fattispecie "progressiva". Per cui, ad esempio, il servizio di manutenzione in efficienza di un impianto, qualificandosi come prestazione "continuata", il cui oggetto si produce e si esaurisce durante tutto il corso della durata contrattuale, non può configurarsi come prodotto in corso di lavorazione di durata ultrannuale e quindi non sarà sottoposto alle regole di valutazione previste dall'articolo 93 del Dpr n. 917/1986.

Tecnicamente, il contribuente potrà scegliere di ripartire il corrispettivo pattuito in base alla percentuale dell'opera o della fornitura che si ritiene di aver eseguito, in base ai costi effettivi sostenuti rispetto al costo complessivo, aggiornato alla data della valutazione delle rimanenze, o in base ai costi standard dell'opera(1). In generale, come affermato dalla risoluzione ministeriale n. 2492 del 31/01/1981, *"nel silenzio della legge possa essere adottata una qualsivoglia metodologia"* purché rispondente a corretti principi contabili e *"purché vengano chiaramente illustrati i criteri adottati"*.

In base alle disposizioni del comma 6 dell'articolo 93 del Dpr n. 917/1986, il contribuente dovrà compilare un prospetto in cui risultino indicati gli elementi presi a base per la valutazione dei lavori in corso di esecuzione, tenendo conto della parte dei lavori eseguiti rispetto al totale, della corrispondente quota dei corrispettivi pattuiti e degli stati avanzamento lavori già liquidati a titolo provvisorio o semplicemente presentati.

La circolare n. 36 del 22/9/1982 contiene, nell'allegato A, un fac-simile, a titolo esemplificativo, che elenca dati e informazioni da indicare nel prospetto. Oltre alle generalità del contratto registrato, all'identificazione del committente e alla data prevista per l'ultimazione lavori, dal prospetto devono evincersi informazioni relative a:

- A. corrispettivi nominali complessivamente pattuiti
- B. maggiorazioni di prezzo già definite
- C. importi già liquidati in via definitiva

- D. ammontare complessivo dei corrispettivi pattuiti, non ancora liquidato in via definitiva (A+B-C)
- E. valutazione delle prestazioni eseguite, non ancora liquidate in via definitiva (periodo dal_____al_____)
- F. valore contabilizzato.

La stessa circolare precisa che, qualora venga omessa la tenuta del prospetto, o in caso di sua incompletezza, gli uffici finanziari, al fine di poter procedere ai controlli di merito, *"potranno avvalersi dei poteri loro conferiti dagli artt. 32 e 33 del D.P.R. n. 600 del 1973 per acquisire tutti gli elementi non desumibili dalla dichiarazione dei redditi"*. Nel caso in cui in sede di controllo i verificatori, dopo aver esperito le opportune indagini, non riescano a venire in possesso dei dati necessari alla verifica delle valutazioni esposte in contabilità, *"potranno procedere alla rettifica delle valutazioni stesse anche sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, così come previsto dall'art. 39, comma 1, lett. d) del D.P.R. n. 600/1973"*.

Per la parte di opere, forniture e servizi coperta da stati di avanzamento, la valutazione dovrà essere fatta in base ai corrispettivi liquidati, se questi ultimi sono a titolo provvisorio; quelli liquidati a titolo definitivo, in base all'articolo 93, comma 4, Dpr n. 917/1986, si comprenderanno tra i ricavi. Riveste, dunque, particolare importanza la qualificazione di un corrispettivo ricevuto per una commessa pluriennale, a seconda che la liquidazione sia da considerarsi a titolo definitivo o a titolo provvisorio, dato che, nel primo caso, tale componente positiva di reddito rappresenterà un ricavo, mentre nel secondo contribuirà alla definizione delle rimanenze finali.

Pertanto, gli acconti ricevuti dal committente in funzione dello stato avanzamento lavori, pur continuando a mantenere la loro natura di posta finanziaria e, di conseguenza, non concorrendo alla formazione dei ricavi, assumono rilevanza ai fini della determinazione del reddito, in quanto, essendo erogati per prestazioni già eseguite, costituiscono elementi da tenere in considerazione ai fini della valutazione delle rimanenze.

La circolare n. 98/E del 17/5/2000 e la risoluzione n. 75/E del 27/3/2003 hanno precisato che, nel caso di contratti di appalto aventi a oggetto la realizzazione di opere, si parlerà di corrispettivi qualificati come ricavi nel caso in cui i corrispettivi pattuiti possano essere frazionati in più importi attribuibili a singoli lotti o partite di opera, suscettibili di distinta consegna al committente, ai sensi degli articoli 1665 e 1666 del Codice civile. La consegna della frazione di opera determina l'effetto traslativo della proprietà se il committente la riceve senza formulare riserve in merito; nel caso in cui non si verificano tali presupposti, i corrispettivi liquidati non costituiscono ricavi ma

liquidazione provvisoria e, quindi, concorrono alla determinazione del valore delle rimanenze.

Con riferimento ai contratti di somministrazione, nel caso di contratti a carattere periodico, i corrispettivi che non siano liquidati in via definitiva contribuiscono alla determinazione delle rimanenze, mentre se sono liquidati in via definitiva saranno da annoverare tra i ricavi; nel caso di contratti a carattere continuativo, invece, i corrispettivi costituiscono sempre ricavi indipendentemente dall'avvenuta liquidazione.

La seconda parte del comma 2 dell'articolo 93, Dpr n. 917/1986, specifica che, nelle valutazioni delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale, si dovrà tener conto delle maggiorazioni di prezzo richieste in applicazione di disposizioni di legge o di clausole contrattuali in misura non inferiore al 50 per cento; la definitiva accettazione del committente di tali maggiorazioni comporterà la inclusione dell'intero importo delle maggiorazioni tra i corrispettivi contrattualmente stabiliti.

Diverso è il caso in cui le variazioni in aumento dei prezzi abbiano origine diversa dagli elementi contrattuali o dalle disposizioni di legge e siano conseguenza di altri elementi, quali una revisione dei prezzi richiesta dall'appaltatore a vario titolo (ad esempio, da ritardo nei pagamenti, per risarcimento danno, eccetera). Le "riserve" formate dalle predette variazioni dei prezzi altro non sono che una pretesa che va oltre i limiti delle obbligazioni contrattuali, per cui le predette richieste assumeranno rilevanza giuridica se e quando saranno accettate dal committente (*cf*r sentenza della Cassazione n. 13582/2001).

Una particolare disposizione era recata dall'abrogato comma 3 dell'articolo 93 del Tuir, secondo il quale il valore delle rimanenze delle opere di durata ultrannuale, determinato secondo la regola della percentuale completata, poteva essere ridotto per rischio contrattuale in misura non superiore al 2 per cento, elevabile al 4 per cento per le opere eseguite all'estero, qualora i corrispettivi erano dovuti da committenti non residenti. Si trattava di una rettifica del valore fiscale di iscrizione della commessa effettuabile da parte dell'impresa a fronte degli eventuali oneri negativi che potevano gravare sulla commessa medesima prima del suo completamento e dell'incasso dei relativi corrispettivi. Per l'esercizio di tale facoltà, trovava applicazione la disposizione del comma 4, lettera b), dell'articolo 109 del Tuir, che consentiva di effettuare tale rettifica di valore senza la sua necessaria imputazione a conto economico, a patto di redigere il quadro EC del modello Unico, per riconciliare i valori civilistici con quelli fiscali.

L'applicazione della svalutazione per rischi contrattuali era rimessa esclusivamente al giudizio del contribuente e non era, pertanto, ammesso alcun controllo degli uffici finanziari, né sull'effettiva

sussistenza del rischio, né in merito al momento al quale lo stesso era riferibile(2).

Con effetto dall'esercizio in corso al 4 luglio 2006, l'articolo 36, comma 20, del decreto legge n. 223/2006 ha abrogato il suddetto comma 3; pertanto, dall'esercizio 2006 non sarà più possibile effettuare la svalutazione del 2 o del 4 per cento, con rilevanza fiscale sulla valutazione delle rimanenze finali di opere ultrannuali.

In merito al trattamento fiscale dei costi pre-operativi, come recentemente affermato da una pronuncia della Corte di cassazione (sentenza n. 4728/2006)(3), le spese di progettazione non possono concorrere, ai fini fiscali, alla determinazione delle rimanenze finali delle opere in corso, qualora siano sostenute in modo del tutto autonomo rispetto alla realizzazione dell'appalto.

Qualora si sostengano costi qualificabili come pre-operativi quando le opere sono già iniziate (ad esempio, la progettazione esecutiva delle ultime lavorazioni, effettuata quando le precedenti lavorazioni sono in corso), nella quota dei costi pre-operativi da imputare ai primi esercizi va compresa anche la quota dei costi ancora da sostenere, prudenzialmente stimata.

3 - continua. La quarta puntata su FISCO Oggi di venerdì 20; le prime due sono state pubblicate venerdì 13 e martedì 17

NOTE:

1) La risoluzione ministeriale n. 9/2492 del 31/1/1981 ha escluso la possibilità della valutazione effettuata sulla base dei costi futuri ancora da sostenere rispetto ai costi totali.

2) La Corte di cassazione, con sentenza n. 11214 del 30/7/2002 aveva affermato che la detrazione del 2 o del 4 per cento poteva essere calcolata in relazione all'intero corrispettivo del contratto e non solo in relazione del valore delle rimanenze ad esso relative.

3) La decisione della Corte è riferita alla contestata deduzione da parte di un ufficio delle Entrate delle spese di progettazione per l'esecuzione di un appalto per la costruzione di un immobile, trattate dall'impresa come ordinari costi di esercizio e dedotti in un'unica soluzione. L'ufficio sosteneva la necessità di computare tali spese nella valutazione delle opere ultrannuali. Nel caso di specie, la Corte ha respinto le tesi dell'ufficio affermando che *"...la deduzione delle spese in questione, peraltro, non risulta neppure condizionata dai contraenti all'effettiva realizzazione della specifica opera progettata, per cui le vicende relative a tale realizzazione sono del tutto ininfluenti ed irrilevanti ai fini della collocazione di quelle spese, la cui deducibilità (ferma, ovviamente, l'inerenza) non può, quindi, essere certo preclusa nell'ipotesi in cui l'opera progettata non venga*

più realizzata dal contribuente che ha affrontato il costo della progettazione".

di

Carmine Tozza

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/disciplina-dei-lavori-corso-durata-ultrannuale-3>