



CIRCOLARE N. 21/IR DEL 16 NOVEMBRE 2010

OPERE ULTRANNUALI

ADEMPIMENTO DEL CONTRATTO, TRATTAMENTO CONTABILE E IMPLICAZIONI FISCALI

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La disciplina del contratto di appalto:cenni. – 2.1. L'appalto per partite e previsione di acconti. – 2.2. Il subappalto: cenni. – 3. Le opere ultrannali nel bilancio di esercizio. – 3.1. Considerazioni sul criterio dei corrispettivi maturati. – 4. Le opere ultrannuali realizzate su commessa nella disciplina delle imposte sui redditi.



1. Premessa

I recenti provvedimenti dell'Agenzia delle entrate in materia di contratti aventi ad oggetto la realizzazione di opera ultrannuali¹, offrono l'occasione per effettuare l'analisi del regime civilistico, contabile e fiscale a quelli correlato.

Premesso che nell'ambito delle commesse di durata ultrannuale, ovvero dei c.d. lavori in corso su ordinazione, vengono solitamente ricondotti differenti schemi contrattuali (quali ad esempio la somministrazione, la vendita su ordinazione, l'appalto), v'è da dire che le medesime ricorrono con maggiore frequenza con riferimento ai contratti di appalto.

Tale circostanza, pertanto, impone di considerare quale fattispecie di riferimento quest'ultima tipologia contrattuale, partendo dalla descrizione, seppur sintetica, della disciplina civilistica ad essa relativa.

2. La disciplina del contratto di appalto: cenni

La disciplina del codice civile descrive l'appalto come il contratto tramite cui l'appaltatore, con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, si vincola al compimento di un'opera o di un servizio verso un corrispettivo in denaro a favore del committente.

Tralasciando gli altri aspetti e la disciplina di settore², è solo il caso di precisare che l'appalto si caratterizza, altresì per la compresenza di alcune fasi al ricorrere delle quali si producono gli effetti tipici del contratto.

Si tratta, più precisamente, degli adempimenti ricollegabili alla fase finale dell'esecuzione del contratto, vale a dire la verifica, il collaudo, l'accettazione e la consegna dell'opera, il pagamento del corrispettivo.

Lungi dal voler approfondire tali aspetti, occorre soffermarsi su alcuni basilari concetti relativi alle fasi summenzionate.

Norma di riferimento è l'art. 1665 c.c. a mente del quale:

- il committente ha diritto di verificare l'opera prima di riceverla in consegna;
- la verifica deve essere fatta dal committente appena l'appaltatore lo metta in condizione di poterla eseguire;
- l'opera si intende accettata se, nonostante l'invito fattogli dall'appaltatore, il committente non proceda alla verifica senza giusti motivi, ovvero non ne comunichi il risultato all'appaltatore entro breve termine;
- l'opera si intende accettata, ancorché non si sia proceduto alla verifica, se il committente riceve senza riserve la consegna dell'opera;
- salva diversa pattuizione o uso contrario, l'appaltatore ha diritto al pagamento del corrispettivo quando l'opera è accettata dal committente.

¹ Cfr. le risoluzioni n. 260/E del 22 ottobre 2009 e n. 117/E del 5 novembre 2010.

² Sul contratto di appalto e sui diritti dei lavoratori impiegati dall'appaltatore, si veda a titolo esemplificativo, l'art. 29 d.lgs. n. 276/2003 "Attuazione delle deleghe in materia di occupazione e mercato del lavoro, di cui alla legge 14 febbraio 2003, n. 30"; sui rapporti appaltatore-subappaltatore rispetto ai diritti dei prestatori di lavori impiegati dal subappaltatore, si veda anche l'art. 35, comma 28, d. l. n. 223/2006, convertito dalla l. n. 248/2006.



La *verifica* è il complesso delle operazioni materiali poste in essere al fine di accertare la corretta esecuzione dell'opera o del servizio commissionato, mentre il collaudo è la dichiarazione finale³ con cui il committente – o un terzo da lui incaricato – comunica che l'opera è esente da difformità o vizi.

L'*accettazione* è l'atto unilaterale e recettizio con cui il committente comunica all'appaltatore di accettare l'opera e assume all'interno della vicenda contrattuale fondamentale rilevanza, come peraltro si evince dall'art. 1665 c.c.⁴

Dall'accettazione, infatti, si producono vari e differenti effetti.

In primo luogo, l'accettazione libera l'appaltatore da ogni responsabilità per i vizi non occulti; in secondo luogo l'accettazione fa sorgere il diritto del committente alla consegna dell'opera se non sia già in suo possesso, infine l'accettazione determina il passaggio del rischio e pericolo dall'appaltatore al committente nonché il passaggio della proprietà dall'appaltatore al committente.

Per quanto attiene al corrispettivo, va messo in luce che il codice civile stabilisce il cd. principio della "postnumerazione del corrispettivo", in base al quale l'appaltatore ha diritto al pagamento quando l'opera è accettata sempre che le parti – o gli usi – non stabiliscano diversamente.

Il contratto può stabilire le modalità o i termini di pagamento, come prevedere un sistema di pagamento per acconti, da versare in corso d'opera.

In aggiunta, va precisato che l'appaltatore, previa autorizzazione del committente, può dare in subappalto l'opera. Vista la ricorrente prassi di subappaltare l'opera o parti della medesima, l'aspetto merita alcuni cenni a parte.

Ciò posto, sono frequenti i casi in cui il contratto di appalto abbia ad oggetto la realizzazione di un'opera pubblica, ricadendo nell'ambito di applicazione dell'art. 3 del d.lgs. n. 163/2006⁵. A tal riguardo, si può evidenziare che i tratti caratterizzanti il cd. appalto pubblico rispetto a quello di diritto comune di cui all'art. 1655 c.c. concernono:

- le parti, tra cui compare un soggetto di diritto pubblico come committente;
- le modalità di scelta dell'appaltatore che necessariamente seguono i procedimenti di affidamento previsti nella legislazione speciale;
- la forma, essendo richiesta quella scritta;
- l'oggetto che nell'appalto pubblico, come è dato evincere dall'art. 3, comma 6, del d.lgs. n. 163/2006 è più ampio rispetto a quello indicato nell'art. 1655 c. c., ricomprendendo anche la fornitura di prodotti.

Alla luce di tanto, oltre alle specifiche prerogative riconosciute alla pubblica amministrazione e correlate al potere di autotutela⁶, lo schema di riferimento resta quello dell'appalto di diritto privato.

³ Quale coronamento dell'attività di verifica.

⁴ È solo il caso di evidenziare che il legislatore prende in considerazione l'ipotesi di accettazione tacita (qualora il committente riceva l'opera senza esprimere riserve, ex art. 1665, comma 4 c.c.) e l'ipotesi della accettazione presunta (quando ricorrano le condizioni declinate nell'art. 1665, comma 3, c.c.).

⁵ D.lgs. n. 163/2006 "Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture in attuazione delle direttive 2004/17/CE e 2004/18/CE".

⁶ Cfr. artt. 134, 135, 136 del d.lgs. n. 163/2006.



Per quanto attiene alla disciplina del subappalto, poi, quale conseguenza della procedura ad evidenza pubblica impiegata nella scelta dell'appaltatore, la legge impone di accertare in capo al subappaltatore il possesso di specifici requisiti di qualificazione⁷.

2.1. L'appalto per partite e previsione di acconti

La disciplina sopra illustrata subisce alcune deroghe quando si tratta di opera da eseguire per partite di cui all'art. 1666 c.c..

Quando le parti hanno convenuto⁸ di eseguire l'opera per partite, cioè per parti separate, si assiste al frazionamento della prestazione nella fase esecutiva dell'opera.

Con una fondamentale precisazione: la prestazione resta unica e dunque la mancata consegna, la difformità o i vizi che inficiano la singola partita, sempre che ricorrano i presupposti enunciati negli artt. 1667, comma 1, e 1668, comma 1, c.c., possono giustificare un'azione per la risoluzione del contratto nei casi più gravi ovvero l'esperimento dei rimedi di cui all'art. 1668, comma 1, c.c.

A ben vedere, infatti, le singole partite potrebbero sembrare eseguite a regola d'arte in base all'avvenuta verifica, ma apparire difettose ad opera ultimata, in relazione a quelle successivamente terminate e verificate. In tal caso, i difetti che sono da considerarsi occulti al momento della verifica, possono essere denunziati dal committente anche se c'è stata accettazione della parte di opera (espressa o presunta).

La scarsa disciplina che il codice civile dedica all'appalto di diritto privato in cui l'opera debba essere eseguita per partite tiene conto di questa autonomia delle singole partite.

Conseguentemente, sia il committente che l'appaltatore possono chiedere che la verifica avvenga per singole partite e non ad opera ultimata. In tal caso si producono ulteriori molteplici effetti.

L'appaltatore può domandare il pagamento in proporzione dell'opera eseguita e ad ogni singola verifica si applica quanto disposto dall'art. 1665, comma 3, c.c. in relazione alla verifica totale. In altri termini, se, nonostante l'invito fattogli dall'appaltatore, il committente non procede alla verifica dell'opera (*rectius*, della partita) senza giustificati motivi, ovvero non comunica i risultati della verifica all'appaltatore entro breve termine, l'opera si considera accettata.

Dal momento dell'accettazione della singola partita, poi, sorge il diritto dell'appaltatore al pagamento di una frazione del prezzo complessivamente pattuito dalle parti per l'intera opera.

A tal riguardo, la legge precisa che il pagamento della partita fa presumere l'accettazione della parte di opera pagata (art. 1666, comma 2, c.c.).

Ne deriva che:

- il contratto deve specificare che la verifica venga effettuata in ordine alle singole partite;

⁷ Cfr. art. 118, comma 2, d.lgs. n. 163/2006.

⁸ Sulla necessità di un'esplicita pattuizione tra i contraenti, D. RUBINO, G. IUDICA, *Appalto*, in *Commentario del Codice civile Scialoja-Branca*, Bologna, 2007, 148. Secondo la giurisprudenza di legittimità ricorre la fattispecie dell'appalto per partite quando l'opera risulta scomponibile in frazioni dotate di propria individualità (Cass. civ. sez. II, 18 agosto 1993, n. 8752).



- in relazione a tale fattispecie, si può verificare, l' accettazione presunta sia al ricorrere dell'ipotesi declinata nell'art. 1665, comma 3, c.c., sia quando si proceda al diretto pagamento della parte d'opera ultimata come si evince dall'art. 1666, comma 2, c.c..

La disciplina dell'appalto per partite, pertanto, consente di concludere che dall'accettazione senza riserve della singola partita si producono effetti simili a quello dell'accettazione dell'intera opera nell'ipotesi tradizionale, quali ad esempio, il passaggio del rischio da appaltatore a committente e il diritto al pagamento del corrispettivo pattuito (per la parte d'opera verificata)⁹ e che il pagamento del prezzo relativo alla partita acquista valenza di accettazione presunta.

In proposito, occorre mettere in luce che tale ultima l'ipotesi presuppone la verifica della partita. In altri termini, in assenza di verifica da parte del committente, oltre alla circostanza che questo ultimo non potrà far valere eventuali difformità o vizi palesi della partita, il pagamento non può avere altro valore che di semplice acconto del corrispettivo totale pattuito per l'intera opera che, in base alla precisazione contenuta nell'ultimo comma dell'art. 1666 c.c., appunto, non produce l'effetto dell' accettazione¹⁰.

Di qui, risulta l'evidente distinzione tra la disciplina dell'appalto per partite – anche nei casi in cui le parti abbiano pattuito di correlare l'accettazione della singola partita all'accettazione di uno stato di avanzamento lavori (S.A.L.) – e la disciplina dell'appalto in cui le parti abbiano pattuito, per agevolare l'esecuzione, una semplice rateizzazione del prezzo. Allo stesso modo, è di immediata percezione la differenza tra acconto e pagamento della singola partita.

Nel caso da ultimo menzionato si realizza, come detto, un'esecuzione frazionata della prestazione e ciascuna parte dell'opera, oltre a presentare una propria autonomia funzionale rispetto all'intero, può essere oggetto di verifica, accettazione e relativo pagamento¹¹; nel primo caso, invece, si stabilisce una differente modalità contrattuale di adempimento del corrispettivo dovuto all'appaltatore, tramite la previsione di rateizzazioni o acconti la cui determinazione è lasciata alla disponibilità delle parti ed è solitamente correlata alla graduale esecuzione dell'opera¹².

È frequente che gli acconti vengano determinati in relazione al valore raggiunto o allo stato di avanzamento dei lavori. In quest'ultimo caso occorre effettuare la liquidazione provvisoria per singolo acconto che non assume valore di accettazione dell'opera e non vincola in alcun modo le parti rispetto alla liquidazione del conto finale e all'accettazione dell'intera opera che avverrà a collaudo eseguito. In sede di collaudo, infatti, il soggetto tenuto ad effettuare la liquidazione potrebbe rettificare errori o inesattezze verificatisi durante le liquidazioni provvisorie arrivando ad accertare prezzi differenti.

⁹ Sul punto, cfr., Cass. civ., sez. I, 29 marzo 1996, n. 2928 che evidenzia come il servizio rispetto al quale parametrare la prestazione contrattuale, si identifica con la parte dell'opera verificata e con il S.A.L. relativo a tale verifica.

¹⁰ L'art. 1666, comma 2, c.c. specifica che il versamento di semplici acconti non fa presumere l'accettazione della singola partita.

¹¹ E dunque il pagamento della singola partita è un adempimento parziale; in tal senso Cass. civ., sez. II, n. 8752/1993, cit..

¹² Alla graduale esecuzione dell'opera fa riscontro, nella prassi, uno stato di avanzamento dei lavori. V'è da dire, in ogni caso che siffatta modalità può essere impiegata anche nel contratto di appalto per partite quando alla verifica della singola partita si fa corrispondere il S.A.L..



La disciplina esposta appare coerente con la previsione di cui all'art. 1666, comma 2, c.c. per cui il versamento di semplici acconti, come detto, non produce l'accettazione della parte di opera consegnata e alla quale si riferisce la liquidazione provvisoria. In altri termini, la detta liquidazione non chiude definitivamente i rapporti di dare e avere tra committente e appaltatore, come al contrario accade quando si tratta di pagamento della singola partita.

Tale modalità di corresponsione del prezzo trova giustificazione nella necessità di fornire all'appaltatore i fondi utili per la continuazione dei lavori e, come visto, non condivide la stessa natura dell'adempimento parziale che invece ricorre nell'ipotesi contemplata dall'art. 1666, c.c..

Nel caso in cui il contratto di appalto d'opera ultrannuale sia stato classificato come appalto per partite, avvenuta la verifica, riconducibile o meno ad un S.A.L., l'appaltatore può conseguire il prezzo pattuito, laddove esista piena corrispondenza tra la partita eseguita e quanto contrattualmente convenuto dalle parti. Il pagamento fa presumere l'accettazione della partita che in tal modo viene ad acquistare autonomia rispetto all'intera opera.

Diversamente, nei casi in cui le parti abbiano pattuito un sistema rateale di pagamento, gli acconti sono generalmente correlati all'esecuzione parziale dell'opera, accertata tramite il S.A.L.. In questo caso, il pagamento dei lavori non fa presumere l'accettazione della parte dell'opera già eseguita e lo stato di avanzamento dei lavori non assume la stessa rilevanza che invece si riconosce alla verifica nell'ambito dell'appalto per partite.

Sotto un profilo meramente civilistico, il mancato pagamento del singolo acconto riconosce all'appaltatore il diritto di sospendere la prosecuzione dei lavori fino al momento in cui la rata non sia versata, in virtù della regola generale di cui all'art. 1460 c.c.¹³. Il committente, per parte sua, può avvalersi dell'*exceptio inadimpleti contractus*, quando l'appaltatore non adempia regolarmente e sospendere il pagamento delle rate. Trattandosi, poi, di obbligazione indivisibile di compiere l'opera, si ritiene che l'irregolarità della parte dell'opera a cui è correlato il pagamento dell'acconto, fornisce al committente il diritto di sospendere il pagamento delle rate successive¹⁴.

Tratteggiata a grandi linee la disciplina del contratto di appalto per partite, va opportunamente messo in luce che comunemente il committente (o il subappaltante nel caso di subappalto) effettua ritenute sul corrispettivo liquidato. Queste somme, trattenute a garanzia della corretta realizzazione dei lavori ovvero a garanzia dell'esecuzione degli adempimenti, imposti dalla legge a tutela dei lavoratori, da parte dell'appaltatore o del subappaltatore, vengono svincolate dal committente (o dal subappaltante) a collaudo effettuato, subordinatamente alla presentazione di attestati liberatori da parte degli istituti previdenziali e assicurativi¹⁵.

¹³ Come detto la rateizzazione del prezzo, ovvero la previsione contrattuale di acconti relativi a stati di avanzamento dei lavori discende dalla necessità di fornire all'appaltatore i mezzi necessari per proseguire i lavori, quando questi ultimi siano a lungo termine.

¹⁴ In tal senso, D. RUBINO, G. IUDICA, cit., 371. Si segnala Cass. Civ., sez. I, 26 giugno 1980, n. 4005 per cui, al contrario, nelle ipotesi di pagamento della singola partita ex art. 1666 c.c. il pagamento deve essere effettuato o negato con esclusivo riferimento alla partita e mai in funzione della prevedibilità di un futuro inadempimento.

¹⁵ In virtù della circostanza per cui il nostro ordinamento riconosce la responsabilità solidale tra committente e appaltatore e subappaltatore, nei contratti di appalto o subappalto vengono apposte specifiche clausole finalizzate a limitare la responsabilità di tali soggetti. Si tratta, dunque, di somme trattenute a garanzie della corretta esecuzione da parte dell'appaltatore o del



2.2. Il subappalto: cenni

Ai sensi dell'art. 1656 c.c., l'appaltatore può subappaltare l'esecuzione dell'opera previa autorizzazione del committente. L'appaltatore, dunque, può incaricare un terzo¹⁶, che è qualificato subappaltatore, di eseguire i lavori o parte dei lavori da lui assunti in virtù dell'originario contratto di appalto. In tal modo l'appaltatore diventa subappaltante rispetto al subappaltatore.

Si tratta di un'ipotesi di collegamento negoziale, ancorché occorra evidenziare che i termini e le condizioni dell'appalto non si trasfondono nel contratto di subappalto che conserva la propria autonomia¹⁷. Alle parti, allora, è consentito determinare i contenuti del subappalto in modo differente rispetto all'appalto purché non ne risulti una disciplina incompatibile. In definitiva, il subappalto potrà essere totale e riguardare l'intera opera od anche parziale e riguardare solo una parte dell'opera¹⁸. Differenziazioni poi, si potrebbero riscontrare anche con riferimento al termine finale per l'esecuzione dell'opera che potrebbe essere più breve di quello stabilito nel contratto d'appalto ma mai più lungo.

Conseguentemente se l'appalto d'opera ha durata ultrannuale, si potranno stipulare contratti di subappalto per la stessa durata od anche di durata inferiore a seconda delle effettive necessità del subappaltante.

Il subappalto, allora, potrà avere durata ultrannuale, annuale, o durata inferiore all'anno. Nei casi di commesse d'opere infrannuali, a seguito dell'accettazione dell'opera da parte del subappaltante, in base alle regole generali sopra esposte, il subappaltatore conseguirà il prezzo pattuito.

Qualora, invece, anche il subappalto inerisca commesse d'opera di durata ultrannuale, andrà considerato il periodo di riferimento, effettuando le opportune distinzioni tra casi in cui l'esecuzione dell'opera sia convenzionalmente definita per partite e casi in cui le parti abbiano previsto il versamento di semplici acconti sul corrispettivo totale.

3. Le opere ultrannali nel bilancio di esercizio

Sul piano aziendalistico, le commesse possono essere considerate combinazioni parziali di processi, ovvero investimenti in attesa di recupero assimilabili alla più ampia categoria delle rimanenze.

Sul piano normativo, invece, l'art. 2426 c.c. non offre un contributo definitorio o classificatorio¹⁹, limitandosi piuttosto a dettare talune indicazioni sulla rappresentazione delle voci negli schemi di stato patrimoniale e conto economico, nonché, in maniera generica, sui criteri valutativi da applicare.

subappaltatore, in caso di subappalto, dell'adempimento di obblighi di tipo retributivo, previdenziale, assicurativo nonché, limitatamente all'ipotesi di subappalto, del versamento delle ritenute fiscali (cfr. art. 29, comma 2, d.lgs. n. 276/2003 e art. 35, comma 28, d.l. n. 223/2006), con la funzione di garantire il committente o il subappaltante⁹ in occasione di azioni volte al risarcimento del danno al verificarsi di inadempimenti.

¹⁶ Terzo rispetto alle parti dell'originario contratto d'appalto che sono e restano l'appaltatore e il committente.

¹⁷ Cass. Civ., sez. I, 24 luglio, 2000 n. 9684.

¹⁸ Nella prassi si ricorre a subappalti parziali per parti speciali o accessorie dell'opera. In tal caso assume fondamentale rilevanza l'indagine che andrà effettuata con riferimento al contenuto dell'autorizzazione del committente, atteso che in caso di autorizzazione ad un subappalto totale si potrebbe stipulare un subappalto parziale, e non anche l'inverso.

¹⁹ Indicazioni si rintracciano, piuttosto, in occasione della disciplina dell'appalto (artt 1655 e ss. c.c.) descritta nei paragrafi precedenti.



Il disposto prescrittivo, pertanto, va integrato con il supporto dei documenti adottati dagli organismi professionali preposti, con esclusivo riferimento, sul fronte nazionale, all'Organismo Italiano di Contabilità (OIC): nel caso di specie, in particolare, il rinvio è al Principio contabile nazionale OIC n. 23, titolato *Lavori in corso su ordinazione*²⁰.

Anzitutto, il richiamato documento sottolinea come la qualifica di opere in corso sia subordinata alla necessaria presenza di precisi elementi distintivi, tipicamente riconducibili a:

- aspetto formale, nel senso che deve sussistere un contratto *ad hoc* stipulato tra l'impresa appaltatrice ed il committente, in forza del quale viene appunto affidata l'esecuzione dell'opera;
- oggetto, vale a dire che l'*output* (bene o servizio) dell'attività deve risultare da un unico progetto, da realizzarsi sulla scorta delle caratteristiche tecniche fornite dall'appaltante;
- durata della commessa, solitamente eccedente l'anno, sebbene talora sussistano lavori a carattere infrannuale.

Detti lavori, poi, possono essere a loro volta classificati in base:

- alla modalità di determinazione del corrispettivo;
- all'ampiezza temporale dei processi.

In merito al primo criterio – che fa riferimento alla possibilità di pattuire il prezzo di una commessa sia in modo unitario per l'intera opera in oggetto (corrispettivi unitari), sia in modo frazionato per le singole opere o fasi del contratto (corrispettivi frazionati) – l'OIC 23 individua due sostanziali tipologie di contratti:

- a prezzo predeterminato, in forza del quale l'impresa appaltatrice si impegna ad eseguire l'opera complessiva in cambio di un corrispettivo fisso (o di un corrispettivo stabilito per le varie voci di lavoro);
- con prezzo basato sul costo consuntivo più il margine, in cui cioè il corrispettivo è fatto pari all'ammontare dei costi sostenuti, puntualmente previsti dal contratto, incrementati di una percentuale riconosciuta a titolo di recupero delle spese generali, delle altre spese non specificamente rimborsabili e di un margine di profitto, ovvero aumentati di un *quid* a titolo di profitto (nella forma di una percentuale sull'ammontare dei costi, oppure di un importo fisso) la cui determinazione è decisa contrattualmente.

In merito al secondo criterio, invece, i lavori in corso sono solitamente suddivisi in commesse a lungo oppure a breve termine, in funzione della durata dell'attività di produzione, eccedente o meno i 12 mesi.

Il differente intervallo temporale può, entro certi limiti, assumere discreta rilevanza ai fini contabili, poiché rappresenta uno degli elementi che può veicolare la scelta del criterio valutativo da impiegare ai fini della redazione del bilancio.

In linea generale, difatti, secondo normativa e prassi la stima dei lavori in corso su ordinazione può avvenire sulla base di due distinti criteri, ossia:

- dei corrispettivi maturati (metodo della percentuale di completamento o dello stato d'avanzamento);
- del costo (metodo della commessa completata).

²⁰ OIC, Principio contabile nazionale n. 23, *Lavori in corso su ordinazione*, settembre 2005. Si segnala, tuttavia, che allo stato i principi dell'OIC sono sottoposti ad un processo di revisione.



Nello specifico, l'art 2426, punto 11, c.c. prevede che “*i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza*”.

Dall'impiego dell'espressione “*possono*” si evince il carattere facoltativo che la norma ha voluto imprimere all'opzione valutativa sebbene, almeno con riguardo alle opere pluriennali – fattispecie questa più diffusa nella realtà – di fatto la prassi, ove naturalmente sussistano le condizioni, raccomanda l'adozione del primo criterio poiché reputato idoneo ad assicurare un'informazione economico-finanziaria più corretta.

3.1. Considerazioni sul criterio dei corrispettivi maturati

Attraverso il metodo in questione (noto anche come metodo della percentuale di completamento) ciascun esercizio dell'impresa appaltatrice viene caricato di una quota di corrispettivo determinata in funzione dello stato di avanzamento dell'opera, in questo modo ripartendo il margine reddituale che emerge lungo l'intero intervallo di durata della commessa²¹.

In particolare, il valore assegnato alla rimanenza è quantificato in proporzione all'entità del ricavo maturato nel corso dell'esercizio, corrispondente all'attività eseguita. Si tratta di una metodologia non ancorata alla rigida ed esclusiva applicazione della prudenza e nella sua logica – disattendendo eccezionalmente il criterio della valutazione al costo – appare più conforme ai principi generali che ispirano la redazione del bilancio e, in particolare, a quello della *competenza economica*.

Muovendo dalla configurazione di “reddito realizzato”, in linea generale, tale postulato si estrinseca attraverso il riconoscimento, in seno al medesimo periodo amministrativo, di una *correlazione* fra costi e ricavi (c.d. *matching principle*)²², individuando ricavi realizzati, da un lato, e costi inerenti, dall'altro²³.

Nel concreto, un ricavo si dice *realizzato* (e, quindi, di competenza) laddove sia stata espletata la prestazione sottostante al suo conseguimento.

Alcuni studiosi, tuttavia, segnalano come sussistano peculiari circostanze nelle quali il ricavo è reputato implicitamente tale anche in una fase antecedente allo scambio, a patto che sia ascrivibile ad un “*flusso di ricchezza che entrerà nell'economia dell'azienda, misurato con oggettività, conseguito (...) perciò attendibile e sufficientemente sicuro*”²⁴.

Parallelamente, un costo si dice *inerente* (e, quindi, di competenza) quando si giudica relativo proprio alle prestazioni ultimate nel periodo²⁵.

²¹ Di contro, con il *metodo della commessa completata*, nel rispetto prevalente della logica prudenziale, i ricavi maturati ed il margine di commessa vengono registrati solo quando il contratto è ultimato e, dunque, le opere sono consegnate. La rimanenza, perciò, sarà quantificata sulla base dei soli costi sostenuti dall'impresa appaltatrice.

²² Un corollario fondamentale del principio di competenza è costituito proprio dalla *correlazione* dei costi con i ricavi dell'esercizio. Tale correlazione si realizza per associazione di causa ad effetto tra costi e ricavi, per ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale su base razionale e sistematica e per imputazione diretta di costi al conto economico dell'esercizio, o perché associati al tempo, o perché sia venuta meno l'utilità o la funzionalità del costo; OIC, Principio contabile nazionale n. 11, *Bilancio d'esercizio - Finalità e postulati*, maggio 2005.

²³ Per tutti, E. CAVALIERI, *Economia aziendale*, 2010, 233 e ss.

²⁴ G. GALASSI, *Il postulato della «realizzazione» nella dottrina aziendale nord-americana*, in *Rivista dei Dottori Commercialisti*, n. 2, 1967, 223 e ss.



La competenza economica, insomma, viene declinata attraverso il riscontro dell'eventuale correlazione fra valori reddituali e incentrando l'attenzione su quei processi produttivi ritenuti conclusi in un dato esercizio, per i quali, cioè, gli investimenti effettuati (costi inerenti) hanno trovato/trovano corrispondenza nei recuperi all'uopo ottenuti (ricavi realizzati).

Nel caso di specie, l'applicazione del criterio della percentuale di completamento alla stima delle rimanenze di *opere pluriennali* ruota attorno alla presunzione che i corrispettivi maturati siano attendibilmente misurabili, ragionevolmente certi ed erogati a fronte della produzione eseguita in ciascun esercizio.

L'OIC 23, difatti, nel raccomandare tale metodo, statuisce che l'adozione è consentita a patto che²⁶:

- esista un contratto vincolante per le parti che ne definisca chiaramente le obbligazioni e, segnatamente, il diritto al corrispettivo da parte dell'esecutore dell'opera;
- le opere siano, da contratto, individuate e l'avanzamento del lavoro rifletta le caratteristiche fisico-tecniche esplicitate dal committente medesimo in sede negoziale;
- sia possibile effettuare stime ragionevoli ed attendibili dei ricavi e dei costi di commessa in base allo stato d'avanzamento;
- sia possibile identificare e misurare attendibilmente i ricavi ed i costi riferibili alla commessa, così da poterli periodicamente confrontare con quelli precedentemente stimati;
- non siano presenti situazioni di aleatorietà connesse a condizioni contrattuali o a fattori esterni di entità tale da rendere le stime inerenti al contratto dubbie e inattendibili, ossia da non consentire di fare previsioni affidabili sul risultato finale della commessa, incluse quelle riguardanti le capacità dei contraenti a far fronte alle proprie obbligazioni.

Dette condizioni, pertanto, se soddisfatte rendono applicabile il criterio in parola.

Il comportamento contabile che ne discende, così, appare conforme sia al principio della *competenza*, posto che la registrazione del margine reddituale di commessa è ancorata al progredire della combinazione produttiva, sia a quello della *prudenza*, stante la rilevazione di componenti positivi maturati con ragionevole certezza.

Sicché, nel prospetto di conto economico dell'*appaltatore*, al Valore della produzione, in ampia approssimazione, figurerà l'ammontare delle opere eseguite nell'esercizio, fatto pari alla somma algebrica dei ricavi delle vendite e prestazioni (inerenti a lavori accettati nel medesimo periodo) e della variazione dei lavori in corso su ordinazione (pari alla variazione delle rimanenze per lavori eseguiti e non ancora liquidati rispettivamente all'inizio e alla fine dell'esercizio)²⁷.

²⁵ Secondo la prassi nazionale "I ricavi, come regola generale, devono essere riconosciuti quando si verificano le seguenti due condizioni: il processo produttivo dei beni è stato completato; lo scambio è già avvenuto, si è cioè verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà (...) I costi devono essere correlati con i ricavi dell'esercizio"; OIC, Principio contabile nazionale n. 11, *Bilancio d'esercizio - Finalità e postulati*, maggio 2005, 15-16.

²⁶ OIC, Principio contabile nazionale n. 23, *Lavori in corso su ordinazione*, paragrafo C.I. *Criterio della percentuale di completamento o dello stato di avanzamento*.

²⁷ È giusta l'occasione per segnalare che, poiché il prezzo può essere pattuito unitariamente o frazionatamente, in linea generale "Al fini dell'applicazione del criterio della percentuale di completamento, l'utile deve essere riconosciuto sulla base dell'avanzamento del contratto considerato nella sua globalità, anche se il contratto indica degli ammontari per alcune fasi o elementi o per la progettazione." OIC, Principio contabile nazionale n. 23, *Lavori in corso su ordinazione*, paragrafo D.III. *Corrispettivi unitari e corrispettivi frazionati del contratto* (sebbene, poi, il documento, in presenza di precise condizioni, consenta altresì l'utilizzo, per alcune fasi, dei corrispettivi frazionati).



La sezione dei ricavi, più precisamente, accoglierà i corrispettivi realizzati, la cui liquidazione cioè ha assunto carattere definitivo in ragione della chiusura di una frazione individuata dell'opera – cui ha fatto seguito l'accettazione da parte del cliente – mentre la voce delle rimanenze ingloberà i corrispettivi frattanto maturati alla data di redazione del bilancio (pertanto, al netto delle quote già ascritte a ricavo).

All'interno dei Costi della produzione, all'opposto, andranno epilogati tutti gli oneri (diretti e indiretti) sostenuti nel periodo a fronte dell'esecuzione dei lavori, in questo modo aderendo alla logica del *matching principle*²⁸.

Può accadere, tuttavia, che in ragione della lavorazione della commessa, l'impresa esecutrice reputi probabile il conseguimento di un *marginale finale negativo*²⁹. In questa evenienza, allora – una volta raccolte tutte le informazioni necessarie per quantificare in modo ragionevole ed obiettivo l'ammontare delle perdite attese in formazione – è opportuno procedere all'iscrizione negli schemi di bilancio di un apposito fondo rischi: detta posta di natura finanziaria andrà classificata nella più ampia categoria del passivo patrimoniale, fra gli *altri fondi*³⁰.

Coeteris paribus, nella misura in cui i presupposti di cui addietro non siano verificati, l'azienda appaltatrice non può che rinviare alla logica della commessa completata³¹, perciò quantificando la rimanenza esclusivamente sulla base dei costi di produzione sostenuti (poi da comparare col valore di mercato), senza tener conto dell'entità del corrispettivo maturato. Il margine di commessa, cioè, sarà registrato soltanto a lavoro ultimato, accettato e consegnato.

Secondo il citato documento OIC 23, l'accettazione da parte del committente in linea di massima presume il verificarsi delle seguenti condizioni:

- la costruzione del bene sia stata completata ed il bene accettato dal committente;
- i collaudi siano stati effettuati con esito positivo;

²⁸ Si sottolinea che il principio contabile, fra i costi diretti di commessa, include anche quelli dei subappaltatori; OIC, Principio contabile nazionale n. 23, *Lavori in corso su ordinazione*, paragrafo B. III. Costi di commessa.

²⁹ Per contro, le perdite già realizzate, emerse cioè dalla differenza tra i ricavi di commessa maturati in ragione degli stati di avanzamento compiuti ed i costi ad essi economicamente correlati, sono riflesse direttamente nella valutazione delle rimanenze.

³⁰ Al riguardo, è stato precisato come “(...) il fondo prudentemente stanziato a fronte di perdite future su commesse debba necessariamente essere classificato nel passivo patrimoniale alla voce B3) «altri fondi per rischi e oneri», con ciò, pertanto, negandone la natura di posta rettificativa; S. CORBELLÀ, *L'iscrizione nel bilancio di esercizio delle perdite relative ai «lavori in corso su ordinazione»: alcune riflessioni in merito ai principi di competenza e di prudenza*, in *Rivista dei Dottori Commercialisti*, n. 6, 1998, 999.

Sul tema, il principio ammette anche di operare direttamente sulla riduzione del valore della rimanenza, così recitando “nel caso si preveda che, per il completamento di una commessa, si debba sostenere una perdita (a livello di margine industriale), tale perdita dovrà nella sua interezza essere riconosciuta, scrivendo in bilancio un apposito fondo o riducendo il valore delle rimanenze finali”; OIC, Principio contabile nazionale n. 23, *Lavori in corso su ordinazione*, paragrafo H, *Accantonamenti a fronte di perdite prevedibili*.

³¹ L'OIC 23, invero, in presenza di commesse *ultrannuali* raccomanda l'impiego del criterio della commessa completata tendenzialmente nei casi in cui non vi siano le condizioni per ricorrere a quello della percentuale di completamento. Ciononostante, lo stesso documento nel seguito precisa che, pur dinanzi ai requisiti richiesti, per detti contratti è reputato comunque *accettabile* ricorrere al predetto metodo della commessa completata, purché l'impresa evidenzi in nota integrativa, in modo chiaro e intelligibile, i ricavi, i costi e gli effetti sul reddito dell'esercizio e sul patrimonio netto che si sarebbero avuti se l'azienda avesse adottato il metodo della percentuale di completamento; OIC, Principio contabile nazionale n. 23, *Lavori in corso su ordinazione*, paragrafo C.III. *Validità tecnica dei due criteri*.



- eventuali costi da sostenere dopo il completamento siano di entità non significativa e siano comunque stanziati;
- gli eventuali effetti relativi a situazioni d'incertezza connessi con tali commesse, ancora presenti nonostante la costruzione sia stata completata, possano essere stimati con ragionevolezza e sia possibile effettuare per essi appropriati stanziamenti.

Il tenore del principio, tuttavia, quasi lascia sottendere un carattere residuale dell'uso di tale ultimo criterio, tanto è che reputa nel concreto preferibile il metodo dei corrispettivi maturati in tutte le circostanze in cui la sua attuazione sia tecnicamente possibile, mentre considera accettabile quello del contratto completato limitatamente alle commesse infrannuali³².

La valutazione al costo, infatti, pur se confacente con una logica prudenziale che ispira in maniera prevalente l'attuale impalcatura normativa sottesa al bilancio di esercizio, si palesa inadatta per le opere a durata pluriennale, in quanto rischia di offrire un'informazione alterata e distorta rispetto al reale andamento reddituale connesso all'operazione. Sicché, l'utilizzo di questo procedimento dovrebbe assumere portata marginale, perciò ricorrendovi solo qualora le stime appaiano incerte o poco attendibili.

Questione a parte, poi, attiene alla rappresentazione in bilancio degli *anticipi* e degli *acconti*.

In ampia approssimazione, è noto come nella sezione del passivo dello stato patrimoniale, alla voce 6) *Acconti* della macroclasse D) *Debiti*, possano essere iscritti sia gli *anticipi* ricevuti dai committenti per lavori da eseguire, sia gli *acconti* ottenuti in corso d'opera a fronte dei lavori compiuti ma non ancora liquidati.

L'art. 2424 c.c., in proposito, non prevede una separata classificazione di dette poste; pertanto, a far chiarezza sul punto interviene ancora una volta l'OIC 23, il quale sancisce che la distinta indicazione sia adeguatamente illustrata in nota integrativa.

Sul piano operativo, tuttavia, è opportuno sottolineare come il momento dell'erogazione di tali somme, nonché la connessa funzione che esse sottendono assumono estrema importanza ai fini della loro corretta iscrizione nel bilancio dell'impresa appaltatrice. Ed invero, il citato principio n. 23 conferisce natura finanziaria – all'uopo equiparandoli a veri e propri *debiti* – tipicamente a quegli importi ricevuti *prima* dell'espletamento dei lavori (*anticipi*).

Per contro, qualora essi siano stati corrisposti durante la lavorazione della commessa, la cui esecuzione ha incontrato il benessere del cliente in ragione dell'accertamento degli stati intermedi di avanzamento dei lavori (S.A.L.) – e l'impresa appaltatrice abbia adottato il criterio estimativo della percentuale di completamento – allora, per il principio contabile, siffatti acconti dovrebbero essere considerati *preferibilmente* dei ricavi, perciò da far transitare (a fine esercizio) per il prospetto di conto economico – nella classe A) *Valore della produzione*, appunto fra i corrispettivi – poiché da intendersi come porzioni del prezzo, erogati a fronte di una produzione già svolta e dunque “parzialmente chiusa”.

In questo modo, il comportamento appena descritto consentirebbe di privilegiare la sostanza dell'operazione. Naturalmente, nell'ottica prudenziale, una simile registrazione – che va così a ridurre la connessa misura da

³² OIC, Principio contabile nazionale n. 23, *Lavori in corso su ordinazione*, paragrafo C.III. *Validità tecnica dei due criteri*.



assegnare all'entità della rimanenza – è perseguibile soltanto se il ricavo percepito sia di fatto *ragionevolmente certo* e *definitivamente riconosciuto* come corrispettivo³³.

In mancanza dei suddetti requisiti, invece, tale ammontare continuerà a figurare al passivo dello stato patrimoniale, fra le poste debitorie, mentre il valore della commessa rifletterà il corrispettivo nel frattempo maturato³⁴.

Diversamente accade quando gli acconti siano erogati in corso d'opera ed il loro ammontare sia stato *ab origine* predeterminato dalle parti in sede negoziale, a prescindere dal raggiungimento di stadi di lavorazione. Poiché, appunto, in simili circostanze il loro ammontare non viene relazionato all'effettivo avanzamento dell'opera, piuttosto risulta scandito seguendo una logica prevalentemente giuridico/formale, allora per il predetto principio:

- in presenza del criterio della percentuale di completamento, essi possono essere trattati alla stregua di ricavi nei limiti del valore dei lavori eseguiti (S.A.L.), così ripristinando una logica economica (la transizione a conto economico, in ogni caso, sarà subordinata alla verifica dell'esistenza delle condizioni in precedenza citate);
- in presenza del criterio della commessa completata, invece, essi dovrebbero essere concepiti come debiti da imputare al passivo del prospetto di stato patrimoniale, sino alla definitiva accettazione e consegna delle opere stesse.

Da questa breve rassegna, si intuisce allora come l'orientamento verso l'una o l'altra logica di contabilizzazione (dei corrispettivi oppure del costo) passi inevitabilmente attraverso la disamina delle caratteristiche tecniche ed economiche di volta in volta ascrivibili alla commessa oggetto di valutazione.

Sicché, ad esempio, dinanzi ad opere pluriennali articolate *per partite* ogni singola costruzione può essere considerata un "bene" a sé stante, sebbene parte integrante di un più ampio progetto.

Nell'evenienza in cui la lavorazione di ciascuna unità inizi e termini nell'arco del medesimo periodo amministrativo (e, dunque, risulti conclusa e consegnata al committente), sul piano contabile non si evincerà alcuna commessa in rimanenza, piuttosto l'appaltatore rileverà nel conto economico *costi di produzione*, da un lato, e *ricavi realizzati*, dall'altro (pari alla porzione di prezzo liquidato in sede di accettazione da parte del cliente).

All'opposto, se la lavorazione della partita prosegue oltre l'esercizio, e *sussistono le condizioni* richieste dall' OIC 23, allora si rievocano le considerazioni esposte nelle pagine addietro. Dunque, i corrispettivi non ancora realizzati, frattanto tuttavia maturati, saranno riflessi nella quantificazione della rimanenza, in ragione dell'impiego del metodo della percentuale di completamento.

³³ All'uopo, la nota integrativa dovrà indicare "*l'esposizione dell'impresa nei confronti del committente per tutti i lavori non ancora definitivamente accertati e liquidati*". OIC, Principio contabile nazionale n. 23, *Lavori in corso su ordinazione*, paragrafo D.Ib. *Applicazione del criterio della percentuale di completamento e rappresentazione corretta dei relativi valori di bilancio*. Si segnala, in ogni caso che, pur in presenza delle condizioni di cui sopra, il principio reputa comunque *accettabile* la rilevazione al passivo degli acconti, considerando sia la non ultimata convalida dei lavori da parte del committente, sia la mancata consegna dell'opera.

³⁴ Laddove, all'opposto, l'azienda appaltatrice abbia optato per il criterio della commessa completata, gli acconti liquidati non possono che manifestare natura finanziaria.



Gli eventuali acconti erogati in corso d'opera dal committente, invece, potranno transitare (qualora consentito) fra i ricavi – previa accettazione dei S.A.L. intermedi – andando però contestualmente a rettificare il valore della commessa in rimanenza.

A latere, poi, occorre spendere brevi cenni in ordine agli effetti contabili che l'operazione determina nel bilancio del *subappaltatore*.

Come detto, accade spesso che l'impresa appaltatrice decida di assegnare – appunto in subappalto – alcune o tutte le fasi di esecuzione della commessa, pattuendo, in sede contrattuale, i termini negoziali.

Dal punto di visto operativo, la fattispecie non origina alcuna particolarità di rilievo posto che, nella contabilità del soggetto subappaltatore, l'opera sarà registrata rifacendosi al medesimo meccanismo di rilevazione descritto addietro per l'appaltatore/subappaltante (ovvero, ove ricorrano i presupposti, applicando le raccomandazioni di cui al principio contabile n. 23 sui lavori pluriennali in corso di esecuzione, in precedenza esaminate).

Va da sé, poi, che se l'ultimazione dell'attività avviene nello stesso esercizio in cui c'è stato l'affidamento, in sede di collaudo finale il subappaltatore non rileverà alcuna voce in rimanenza, bensì provvederà direttamente all'iscrizione – fra i ricavi – del corrispettivo realizzato (il quale, in via speculare, parteciperà, secondo competenza, alla formazione dei costi di commessa negli schemi bilancistici dell'impresa appaltatrice/subappaltante).

A completamento della trattazione, si intende segnalare la diversità di effetti che si produce, all'opposto, nella contabilità del *committente*.

Invero, i corrispettivi parziali liquidati in via definitiva durante l'esecuzione della commessa manifestano natura economica rappresentando per tale soggetto, più in generale, costi da sospendere e da epilogare nello stato patrimoniale, in quanto concorrono a formare più genericamente il valore della voce “Immobilizzazioni in corso e acconti” (da declinare, poi, in ragione della natura dell'opera commissionata).

Tali oneri andranno registrati secondo competenza, gradualmente in ciascun esercizio in cui è avvenuto l'accertamento dello stato di avanzamento dei lavori – stante il conseguente passaggio del rischio a carico del cliente medesimo – a prescindere dall'uscita monetaria, nel concreto, sopportata.

All'atto del pagamento, tuttavia, è possibile che il committente medesimo trattenga delle somme *a titolo di garanzia* la cui funzione consiste appunto nel preservare la sua posizione da inesatti adempimenti della lavorazione da parte dell'impresa esecutrice.

In questa circostanza, la voce in parola andrà semplicemente ad alimentare una posta finanziaria di natura debitoria da estinguersi, di regola, in occasione del collaudo finale³⁵.

Sempre a tale ultima data, poi, la voce inerente alle “Immobilizzazioni in corso e acconti” andrà stornata ed imputata (unitamente all'eventuale costo rilevato che ancora residuava da sostenere) al conto afferente al cespite ricevuto, da immettere così nel processo produttivo.

4. Le opere ultrannuali realizzate su commessa nella disciplina delle imposte sui redditi

La disciplina, ai fini delle imposte sui redditi, delle opere ultrannuali realizzate su commessa è rinvenibile nell'art. 93 del Testo unico delle imposte sui redditi (d'ora in avanti, “TUIR”)³⁶.

³⁵ Parallelamente, nel bilancio dell'appaltatore, l'ammontare delle ritenute a garanzia figurerà quale posta di credito da epilogare a stato patrimoniale, poi da incassare all'atto del collaudo finale. Nel concreto, a tali ritenute è ascrivibile mera natura finanziaria.



In particolare, tale norma si occupa della valutazione fiscale delle rimanenze finali delle opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale³⁷.

Rientrano nell'ambito applicativo della norma in esame le opere, le forniture e i servizi aventi le seguenti caratteristiche: *a)* devono essere pattuiti come oggetto unitario attraverso taluni tipi di contratti quali l'appalto, la somministrazione, la vendita su ordinazione e altri contratti similari; *b)* devono avere un tempo di esecuzione superiore ai dodici mesi.

Con riferimento alla pattuizione come oggetto unitario, la disciplina si riferisce a contratti da cui derivano una serie di obbligazioni a carico dell'esecutore dell'opera o del fornitore 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 prestazioni³⁸.

Per quanto concerne il tempo di esecuzione, per durata della commessa deve intendersi il periodo di tempo che intercorre tra la data di inizio di esecuzione dell'opera o della fornitura e la data di consegna dei lavori o di ultimazione dei servizi.

Al riguardo, occorre precisare che la durata ultrannuale della commessa deve intendersi riferita al periodo d'imposta e non all'anno in quanto tale. Ne consegue che qualora l'opera abbia un tempo di esecuzione superiore ai dodici mesi, ma non anche al periodo d'imposta³⁹, si renderà applicabile la disciplina di cui all'art. 92, comma 6, del TUIR relativa ai prodotti in corso di lavorazione e ai servizi in corso di esecuzione.

L'art. 93 stabilisce i criteri fiscali di valutazione delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale che risultano ancora in corso di esecuzione alla chiusura del periodo d'imposta.

A tal fine, viene previsto che le rimanenze finali⁴⁰ di dette opere, forniture e servizi siano assunte per il valore complessivo determinato sulla base dei corrispettivi pattuiti e maturati in relazione alla parte eseguita fin dall'inizio dell'esecuzione del contratto.

Per la parte di opere, forniture e servizi coperta da stati di avanzamento (S.A.L.), la valutazione è, invece, fatta in base ai corrispettivi liquidati (criterio della percentuale di completamento o dello stato di avanzamento)⁴¹.

³⁶ Approvato con d.P.R. n. 917/1986. Il riferimento è alla "nuova" versione del TUIR approvata, con decorrenza 1° gennaio 2004, dal d.lgs. n. 344/2003. Si precisa che la tematica in oggetto è analizzata con esclusivo riferimento alle imprese che adottano i principi contabili nazionali.

³⁷ Per la valutazione dei prodotti in corso di lavorazione e dei servizi in corso di esecuzione al termine dell'esercizio (di durata infrannuale), cfr. art. 92, comma 6, del TUIR.

³⁸ In termini, la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 342 del 31 ottobre 2002. Al riguardo, la risoluzione fa l'esempio della fornitura "chiavi in mano" di un sistema informatico personalizzato o del restauro di un'opera d'arte.

³⁹ Situazione che può verificarsi, ai sensi dell'art. 76, comma 2, del TUIR, unicamente per i soggetti passivi dell'IRES. Per i soggetti passivi dell'IRPEF, come è noto, l'imposta è invece sempre dovuta per anni solari, ai sensi dell'art. 7 del TUIR.

⁴⁰ Che andranno a costituire le esistenze iniziali dell'esercizio successivo.

⁴¹ In tal senso il combinato disposto dei commi 1 e 2 del citato art. 93. Il criterio di valutazione previsto ai fini della determinazione del reddito di impresa è conforme al criterio di valutazione civilistica dei lavori in corso su ordinazione di cui all'art. 2426, n. 11, c.c., che fa riferimento ai "corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza".



Per la determinazione della percentuale di completamento, ossia dello stato di avanzamento dei lavori, qualsiasi metodo di calcolo è valido, purché rispondente a corretti principi contabili⁴². Il documento OIC 23⁴³ in materia di “Lavori in corso su ordinazione” individua come “preferibile” il metodo del costo sostenuto (*cost-to-cost*), mentre considera comunque “accettabili” i metodi alternativi delle ore lavorate, delle unità consegnate e delle misurazioni fisiche.

È appena il caso di precisare che i corrispettivi rilevanti ai fini della valutazione non corrispondono agli anticipi eventualmente incassati: i primi sono infatti erogati per prestazioni già eseguite, mentre gli anticipi sono versati dal committente per lavori ancora da eseguire che determinano soltanto rapporti di debito/credito tra le due parti contraenti⁴⁴.

Ai fini della valutazione, i corrispettivi liquidati in via provvisoria a fronte dei S.A.L. devono essere assunti al lordo delle cosiddette “ritenute a garanzia” subite, ossia delle somme eventualmente trattenute dal committente a garanzia della corretta realizzazione dei lavori e degli adempimenti contributivi da parte dell'appaltatore⁴⁵.

I corrispettivi liquidati a titolo definitivo dal committente si comprendono tra i ricavi dell'impresa esecutrice⁴⁶. Le eventuali successive variazioni dei corrispettivi sono imputate al reddito dell'esercizio in cui sono state definitivamente stabilite⁴⁷.

Il carattere (“provvisorio” o “definitivo”) della liquidazione del corrispettivo, in presenza di stati di avanzamento lavori, produce quindi dei riflessi sulla classificazione del relativo componente positivo di reddito (“rimanenza” o “ricavo”) in capo all'appaltatore. La valorizzazione della parte di opera compiuta tra le “rimanenze” ovvero tra i “ricavi” si basa infatti sulla definitività della liquidazione dei corrispettivi stessi.

Come precisato dall'Agenzia delle entrate, la definitività non può prescindere dalla avvenuta produzione degli effetti giuridici dell'accettazione relativi al passaggio della proprietà o del rischio⁴⁸. Soltanto con l'accettazione senza riserve dello stato d'avanzamento lavori si producono, anche se limitatamente alla singola partita, quei particolari effetti giuridici che permettono di considerare ultimata la prestazione⁴⁹, quali il passaggio del rischio per il perimento o il deterioramento dell'opera di cui all'art. 1673 c.c., la liberazione dell'appaltatore dalla

⁴² Cfr. la risoluzione del Ministero delle finanze n. 9/2492 del 31 gennaio 1981.

⁴³ Al paragrafo D.II.

⁴⁴ Cfr. la circolare del Ministero delle finanze n. 36/9/1918 del 22 settembre 1982 e, più recentemente, la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 260/E del 22 ottobre 2009, nelle quali gli anticipi sono denominati “meri acconti”.

⁴⁵ In tal senso, la richiamata risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 260/E del 22 ottobre 2009, nonché la circolare del Ministero delle finanze n. 36/9/1918 del 22 settembre 1982 che precisa altresì che i corrispettivi liquidati vanno assunti al lordo anche di quanto eventualmente già corrisposto dal committente a titolo di acconto (ovviamente, il riferimento è agli acconti che abbiano trovato corrispondenza, alla data di liquidazione del corrispettivo, in lavori già eseguiti da parte dell'appaltatore).

⁴⁶ Ovviamente, l'importo corrispondente ai ricavi riduce il valore delle rimanenze finali relative alla medesima opera ultrannuale.

⁴⁷ In termini, il comma 4 dell'art. 93 del TUIR.

⁴⁸ In tal senso, cfr. risoluzione n. 260/E del 22 ottobre 2009; risoluzione n. 75/E del 27 marzo 2003; risoluzione n. 259/E del 1° agosto 2002.

⁴⁹ Già illustrati nel precedente paragrafo 2.



responsabilità per i vizi palesi di cui all'art. 1667 c.c. e il perfezionamento del diritto dell'appaltatore al pagamento del prezzo di cui all'art. 1665 c.c..

Al riguardo, l'Agenzia ha anche osservato che nel caso in cui il contratto preveda, all'atto del pagamento del corrispettivo liquidato a fonte del S.A.L., l'effettuazione da parte del committente della "ritenuta a garanzia", la liquidazione deve intendersi avente carattere provvisorio, in quanto subordinata ai risultati del collaudo tecnico-amministrativo che dovrà essere effettuato in un momento successivo⁵⁰.

Per quanto concerne le richieste di maggiorazioni di prezzo, che solitamente si accompagnano a contratti destinati ad avere efficacia per un arco temporale superiore al periodo d'imposta, l'art. 93, comma 2, del TUIR stabilisce che le stesse assumono rilevanza fiscale soltanto se trovano il loro fondamento in disposizioni di legge o in clausole contrattuali⁵¹.

Al riguardo, la giurisprudenza di legittimità⁵² ha chiarito che le "riserve" di revisione prezzi formulate dall'appaltatore nel corso dei lavori⁵³ se risultano prive di fondamento giuridico, in quanto non previste normativamente o contrattualmente, costituiscono semplici pretese unilaterali che, stante la loro aleatorietà, non trovano riconoscimento fiscale fintantoché la spettanza di tali corrispettivi non sia stabilita con certezza⁵⁴.

Verificandosi quest'ultima ipotesi, i corrispettivi aggiuntivi concorreranno alla formazione del valore delle rimanenze finali se riferibili ad opere ancora in corso di esecuzione o a parti dell'opera coperte da stati di avanzamento, si configureranno quali ricavi, se si concretizzano in corrispettivi liquidati a titolo definitivo nello stesso periodo d'imposta o, infine, quali sopravvenienze attive, se riferibili a corrispettivi liquidati in via definitiva in periodi di imposta precedenti.

Finché non siano state definitivamente stabilite, le maggiorazioni di prezzo richieste in applicazione di disposizioni di legge o di clausole contrattuali sono invece computate, in sede di valutazione delle rimanenze, in misura non inferiore al 50 per cento⁵⁵. Ovviamente, tale ridotta rilevanza fiscale della maggiorazione, fino al

⁵⁰ Cfr. la citata risoluzione n. 260/E del 2009. Tali pagamenti, pertanto, non implicano l'accettazione definitiva dei lavori eseguiti né costituiscono dichiarazioni di adempimento delle garanzie contrattuali.

⁵¹ Le maggiorazioni di prezzo possono essere avanzate a titolo di revisione prezzi, di riserve, di maggiori corrispettivi per aumenti o variazioni delle opere ordinati durante l'esecuzione dei lavori o per qualsiasi altro titolo che trovi il suo fondamento nella legge o nel contratto (in termini, la citata circolare del Ministero delle finanze n. 36/9/1918 del 1982).

⁵² Cfr. la sentenza Cass. civ., sez. tributaria, 26 aprile 2001, n. 6084.

⁵³ Richieste di corrispettivi aggiuntivi che possono trarre origine, ad esempio, da maggiori oneri sostenuti per cause imputabili al committente, da maggiori lavori eseguiti, da varianti di lavori non formalizzate in atti aggiuntivi.

⁵⁴ In senso conforme, la Suprema Corte si è pronunciata con sentenza n. 8628 del 6 aprile 2007 secondo cui le varianti in corso di esecuzione di un'opera pubblica, fino a quando non sono accettate dal committente, costituiscono mere proposte di modifica del contratto. Prima di tale accettazione, le richieste non rientrano nell'ambito di applicazione degli artt. 60 (ora 93) e 76 (ora 110) del TUIR in quanto non sono assistite da un congruo grado di certezza e di determinabilità. Per la conforme prassi amministrativa sul punto, cfr. la nota del Ministero delle finanze n. 9/2214-76 del 30 dicembre 1977 e la risoluzione del Ministero delle finanze n. 9/50032 del 23 ottobre 1975.

⁵⁵ Tale percentuale, come precisato dall'Amministrazione finanziaria (circolare del Ministero delle finanze n. 36/9/1918 del 1982), va riferita a ciascuna richiesta di maggiorazione di prezzo e resta perciò esclusa la possibilità di commisurarla al totale delle richieste non ancora definite e di operare delle compensazioni con eventuali maggiori valutazioni precedentemente eseguite.



minimo del 50 per cento, si giustifica in ragione della ridotta probabilità di realizzazione, almeno in ordine al *quantum*, dei corrispettivi aggiuntivi⁵⁶.

Per le commesse ultrannuali la cui esecuzione ha avuto inizio a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006, il criterio della percentuale di completamento costituisce l'unico metodo di valutazione fiscalmente ammesso. Non è più riconosciuta infatti la facoltà di valutare fiscalmente le rimanenze finali di dette commesse in base al costo (criterio della commessa completata o del contratto completato)⁵⁷, per effetto dell'abrogazione del comma 5 dell'art. 93 del TUIR, ad opera dell'art. 1, comma 70, della l. 27 dicembre 2006, n. 296. Per le commesse avviate precedentemente è invece possibile continuare ad applicare il criterio della commessa completata, sempre che siano rispettate le condizioni previste dall'abrogato comma 5 dell'art. 93⁵⁸, ossia: *a*) contabilizzazione in bilancio della commessa con il metodo del costo; *b*) adozione di tale metodo contabile per tutte le opere, forniture e servizi di durata ultrannuale; *c*) autorizzazione dell'Agenzia delle entrate ad applicare il metodo del costo anche ai fini della determinazione del reddito di impresa⁵⁹.

In presenza di commesse ultrannuali iniziate sia prima che dopo il 1° gennaio 2007⁶⁰, l'impresa, per poter continuare a valutare fiscalmente con il metodo del costo le commesse iniziate prima di tale data, dovrà quindi aver cura di adottare in bilancio tale metodo di valutazione per tutte le commesse, fermo restando l'obbligo di effettuare una variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi per assoggettare a tassazione il maggior valore (rispetto al costo) delle rimanenze finali delle commesse iniziate a partire dal 1° gennaio 2007, da valutare obbligatoriamente, sotto il profilo fiscale, secondo i corrispettivi pattuiti o liquidati.

La preferenza accordata dal legislatore per la valutazione fiscale delle opere, forniture e servizi ultrannuali sulla base dei corrispettivi anziché del costo è da ricercarsi nella circostanza che il primo criterio garantisce una maggiore aderenza ai principi di competenza economica e di correlazione tra costi e ricavi. Il margine complessivo di commessa è infatti riconosciuto in funzione dello stato di avanzamento dell'opera e ripartito tra gli esercizi in cui si esplica l'attività produttiva, assicurando la corretta correlazione tra costi e ricavi di competenza⁶¹.

⁵⁶ L'Amministrazione finanziaria ha chiarito che, in mancanza di una diversa espressa volontà, in caso di liquidazione parziale della maggiorazione di prezzo superiore al 50%, gli importi pagati a fronte di tale richiesta costituiscono una implicita parziale accettazione della stessa e, pertanto, devono essere contabilizzati come ricavi (cfr. circolare del Ministero delle finanze n. 36/9/1918 del 1982 e risoluzione del Ministero delle finanze n. 9/2492 del 1981).

⁵⁷ Tale criterio di valutazione delle rimanenze è richiamato, in ambito civilistico, dall'art. 2426, n. 9, c.c., che fa riferimento al "costo di acquisto o di produzione, ..., ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore".

⁵⁸ Al riguardo, v. la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 129/E del 3 aprile 2008.

⁵⁹ Si ricorda che, ai fini del rilascio dell'autorizzazione, occorre presentare all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate competente apposita richiesta. Tale richiesta s'intende accolta, ai sensi dell'abrogato comma 5 dell'art. 93, se l'Ufficio non notifica avviso contrario entro tre mesi (regola del silenzio-assenso). L'autorizzazione ha effetto a partire dall'esercizio in corso alla data in cui è rilasciata.

⁶⁰ Per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, tale è la data "spartiacque" tra commesse ultrannuali "vecchie" (valutabili fiscalmente sulla base tanto del costo che dei corrispettivi pattuiti o liquidati) e commesse ultrannuali "nuove" (valutabili fiscalmente sulla base dei soli corrispettivi pattuiti o liquidati).

⁶¹ In senso conforme, cfr. la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 342 del 31 ottobre 2002. Sotto il profilo civilistico, analogamente, v. il principio contabile nazionale OIC 23, paragrafo C.III.



Con il criterio della commessa completata la partecipazione del margine di commessa alla formazione del reddito viene invece rinviata all'esercizio in cui le opere sono consegnate⁶² o i servizi e le forniture sono ultimati, privilegiandosi in tal modo il principio della prudenza⁶³.

Tali essendo i motivi per cui, ai fini fiscali, il legislatore ha ritenuto di privilegiare il criterio della percentuale di completamento, notevoli sono state le perplessità destinate dalle conclusioni cui era inizialmente pervenuta l'Agenzia delle entrate in ordine al momento di rilevanza fiscale dei costi relativi ai subappalti sostenuti dall'appaltatore⁶⁴.

Dall'inquadramento – ai fini delle imposte dirette – del contratto di appalto tra le prestazioni di servizi, l'Agenzia aveva espresso l'avviso che il periodo di competenza fiscale di tali costi dovesse essere individuato sulla base della regola generale stabilita dall'art. 109, comma 2, lett. b), del TUIR secondo cui *“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”*.

Nel caso di contratti di appalto, il momento di ultimazione della prestazione è, di regola, individuato al momento dell'accettazione senza riserve, da parte del committente, dell'opera compiuta dall'appaltatore e tale principio deve ritenersi valido anche nell'ipotesi individuata dall'art. 1666 c.c., in cui è espressamente prevista la ripartizione dell'opera da eseguire “per partite”.

In questo caso, infatti, dall'accettazione senza riserve della singola partita, normalmente effettuata con l'accettazione dello stato di avanzamento lavori (S.A.L.) ad essa relativo, si producono effetti giuridici simili a quello dell'accettazione dell'intera opera, quali – ad esempio – il passaggio del rischio al committente e il diritto dell'appaltatore al pagamento del prezzo.

⁶² Nel caso di appalti pubblici, l'Agenzia delle entrate ha precisato che il momento della consegna coincide con l'emissione del certificato di collaudo provvisorio e la successiva delibera della stazione appaltante sulla sua ammissibilità (cfr. risoluzione n. 133 del 26 settembre 2005). In tale momento sussistono, infatti, tutti gli elementi (ultimazione dei lavori, consegna delle opere, certezza e determinabilità dei ricavi) per far concorrere alla determinazione del reddito d'impresa il corrispettivo pattuito per l'opera completata. Più in generale la “consegna” ed accettazione dell'opera sono ricollegabili al momento in cui, in esito alla procedura di collaudo, sorge il diritto alla liquidazione del corrispettivo e resta a carico dell'appaltatore solo la garanzia per vizi e difformità dell'opera, cessando tutte le altre garanzie tipiche del contratto, mentre il rischio per il perimento dell'opera si trasferisce in capo al committente.

⁶³ Il principio contabile nazionale OIC 23 (paragrafo C.III) prevede l'applicazione di tale criterio di valutazione nei casi in cui non vi siano le condizioni per adottare il criterio della percentuale di completamento (contratto vincolante per le parti con diritto al corrispettivo per l'esecutore dell'opera; opere specifiche per il cliente; possibilità di stime ragionevoli e attendibili dei ricavi e dei costi di commessa in base allo stato d'avanzamento; possibilità di identificare e misurare, in modo attendibile, i ricavi e i costi della commessa; insussistenza di situazioni di aleatorietà tali da rendere le stime relative al contratto dubbie e inattendibili). Tuttavia, anche per i contratti per i quali vi siano tali condizioni, l'applicazione del criterio della commessa completata è ritenuta “accettabile” dal documento OIC 23, purché, considerati gli effetti distorsivi sui risultati dell'esercizio prodotti da tale criterio, l'impresa evidenzi nella nota integrativa gli effetti sul risultato d'esercizio e sul patrimonio netto che si sarebbero avuti se l'azienda avesse adottato il criterio della percentuale di completamento.

⁶⁴ Cfr. risoluzione n. 260/E del 22 ottobre 2009 resa in risposta ad un interpello in merito al trattamento fiscale e contabile delle cosiddette “ritenute a garanzia”.



L'Agenzia ha pertanto affermato che i costi si considerano sostenuti dal committente e i ricavi si considerano conseguiti dall'appaltatore alla data di accettazione senza riserve dell'opera compiuta ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori, alla data di accettazione definitiva degli stessi.

Di conseguenza, secondo le precisazioni fornite dalla risoluzione n. 260/E del 2009, *“solo i corrispettivi liquidati in via definitiva (nel senso sopra precisato) costituiscono costi fiscalmente rilevanti per il committente. In presenza di una liquidazione provvisoria del corrispettivo, invece, l'esborso sostenuto dal committente non costituisce un costo, bensì un credito nei confronti dell'appaltatore. Il costo rileva fiscalmente (in contropartita della chiusura del predetto credito) soltanto nel periodo d'imposta in cui interviene l'accettazione definitiva”*.

Sulla base di tali chiarimenti, risulta quindi che in caso di opere eseguite “per partite” (ex art. 1666 c.c.) i corrispettivi liquidati a fronte di S.A.L. definitivamente accettati sono considerati ricavi per l'appaltatore e costi per il committente.

In caso di opere eseguite “in modo unitario”, i corrispettivi liquidati, sempre a fronte di S.A.L., in via provvisoria (ovvero, prima del collaudo dell'opera) sono invece rilevanti come rimanenze per l'appaltatore⁶⁵, ma non sarebbero contestualmente deducibili come costi per il committente.

Le criticità sollevate da tale interpretazione riguardavano, come anticipato, il caso in cui, in presenza di S.A.L. liquidati soltanto in via provvisoria, l'appaltatore avesse a sua volta concesso in subappalto la realizzazione di tutta o parte dell'opera che si era impegnato a realizzare nei confronti del committente.

In simili circostanze, l'appaltatore assume infatti, contestualmente, la duplice veste di committente nei confronti del subappaltatore e di appaltatore, appunto, nei confronti del committente principale.

Il committente/appaltatore (subappaltante), applicando in sede di determinazione del reddito di impresa le conclusioni tratte dalla risoluzione n. 260/E del 2009, avrebbe dovuto rilevare, in ciascun periodo d'imposta di esecuzione dell'opera, un componente positivo di reddito, dato dal valore delle rimanenze finali determinato in base ai corrispettivi liquidati a titolo provvisorio a fronte dei S.A.L. emessi nel periodo nei confronti del committente, ma non avrebbe potuto contestualmente rilevare per il subappalto alcun componente negativo di reddito, posto che i corrispettivi liquidati al subappaltatore in via provvisoria (a fronte dei S.A.L. da questi liquidati nel medesimo periodo d'imposta)⁶⁶ non rappresenterebbero, in base alle predette conclusioni, costi fiscalmente deducibili, in quanto non caratterizzati dal requisito della definitività.

Così facendo, il committente/appaltatore (subappaltante) si troverebbe costretto, negli esercizi in cui si esplica l'attività produttiva, a rilevare fiscalmente un reddito di impresa del tutto “teorico” (pari al valore delle rimanenze finali delle opere ultrannuali in corso di esecuzione), economicamente insussistente nei limiti in cui non sono riconosciuti sotto il profilo fiscale i corrispondenti costi contestualmente maturati, sostenuti in funzione della produzione delle predette rimanenze finali.

Di converso, nel periodo d'imposta in cui interviene l'accettazione senza riserve dell'opera e la prestazione di servizi si considera ultimata, il committente/appaltatore, potendo solo allora dedurre fiscalmente l'intero ammontare dei costi sostenuti per il subappalto, avrebbe dovuto rilevare una consistente perdita fiscale, in

⁶⁵ Si ricorda che i corrispettivi liquidati sulla base dei S.A.L. assumono rilevanza ai fini della valutazione delle rimanenze finali dei lavori in corso su ordinazione solo in quanto siano espressivi della percentuale di realizzazione dell'opera.

⁶⁶ Ci si riferisce ai corrispettivi liquidati rappresentativi del lavoro già svolto dal subappaltatore.



assenza di componenti positivi di reddito altrimenti conseguiti (oltre a quelli maturati nell'ultimo periodo di esecuzione dell'opera ultrannuale, pari alla differenza tra il ricavo complessivo derivante dalla commessa e il valore delle esistenze iniziali relativo alla stessa, rilevati in detto ultimo periodo).

È evidente l'iniquità della descritta situazione, così come il suo aperto contrasto con i principi di competenza economica e di correlazione tra costi e ricavi.

L'applicazione concreta di quanto affermato nella risoluzione n. 260/E del 2009 non permette infatti quella ripartizione del margine complessivo della commessa nei vari esercizi in cui si esplica l'attività produttiva, in funzione dell'avanzamento dell'attività stessa, che assicura, a parere della stessa Agenzia delle entrate, la corretta correlazione tra costi e ricavi di competenza⁶⁷.

Quest'ultimo principio, sebbene non trovi espressa codificazione nella disciplina relativa al reddito di impresa, è stato, in effetti, ritenuto dall'Amministrazione finanziaria rilevante ai fini della determinazione del reddito imponibile, in quanto implicitamente desumibile dal principio di competenza, di cui costituisce un importante corollario.

Il meccanismo di imputazione temporale, strumentale alla misurazione del reddito imponibile, postula infatti la necessità di individuare dapprima l'esercizio di competenza dei ricavi, per poi procedere all'individuazione dei costi a essi relativi ammessi in deduzione nel medesimo periodo, secondo un "effetto trascinamento" per cui sono i costi a seguire i ricavi.

In applicazione del principio di correlazione, l'Amministrazione finanziaria ha quindi più volte ritenuto legittimo derogare agli ordinari criteri di imputazione temporale previsti dal TUIR, pur in assenza di un'espressa disposizione normativa al riguardo⁶⁸.

Alla luce di tali considerazioni, l'Agenzia delle entrate è recentemente tornata sull'argomento, attribuendo il giusto rilievo al principio di correlazione tra costi e ricavi anche nel rapporto tra appaltatore e subappaltatore con specifico riferimento ai costi relativi al subappalto⁶⁹.

Partendo dalla *ratio* dell'art. 93 del TUIR, che è quella di assoggettare ad imposizione la quota parte di utile di commessa riferibile ad ogni singolo esercizio interessato dalla realizzazione dell'opera, fornitura o servizio ultrannuale, e dalla constatazione che la norma fiscale non indica alcun criterio per la determinazione del grado di "avanzamento" dell'attività produttiva, l'Agenzia giunge alla conclusione che, nel silenzio della norma, detta

⁶⁷ In termini, la citata risoluzione n. 342/E del 2002. Nel medesimo senso, già la risoluzione del Ministero delle finanze n. 9/2492 del 31 gennaio 1981.

⁶⁸ Per la rilevanza del principio di correlazione in ambito tributario cfr., tra le altre: la risoluzione del Ministero delle finanze n. 9/2940 del 22 ottobre 1981, in materia di costi per opere di urbanizzazione; le risoluzioni del Ministero delle finanze n. 14/E del 5 marzo 1998, in tema di costi di gestione delle discariche da parte delle imprese di smaltimento di rifiuti, e n. 52/E del 2 giugno 1998, in materia di costi per il recupero ambientale delle discariche (per la medesima questione, ai fini dell'IRAP, v. nota dell'Agenzia delle entrate prot. n. 85997 del 27 maggio 2010); la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 91/E del 12 luglio 2006, in tema di provvigioni passive corrisposte in dipendenza di un contratto di agenzia; la risoluzione n. 232/E del 22 agosto 2007, in materia di costi sostenuti per l'attività di progettazione e costruzione di un complesso immobiliare destinato in parte ad accogliere i nuovi uffici comunali (costituenti beni gratuitamente devolvibili alla scadenza della concessione), in parte alla vendita a privati (per la parte del complesso immobiliare in proprietà).

⁶⁹ Cfr. la nota prot. n. 954-109712/2010 del 26 ottobre 2010, trasfusa nella risoluzione n. 117/E del 5 novembre 2010.



finalità viene perseguita, in capo all'appaltatore, attraverso il riconoscimento, ai fini fiscali, di quanto rilevato in bilancio secondo corretti principi contabili.

Nella specie, il documento di prassi amministrativa perviene a tale conclusione con specifico riferimento alle imprese che determinano la percentuale di completamento dell'opera ultrannuale in base al metodo del costo sostenuto (*cost-to-cost*)⁷⁰. Come è noto, lo stato di avanzamento dell'opera è determinato, in tal caso, in base al rapporto tra i costi sostenuti alla data di chiusura dell'esercizio ed i costi totali stimati.

A tal proposito, il principio contabile OIC 23⁷¹ stabilisce che *“nell'applicazione del metodo del costo sostenuto, di norma, si deve tenere conto, tra i costi, anche di quelli dei subappaltatori per il lavoro da essi già svolto, escludendo quindi gli anticipi”*.

Di conseguenza, il valore delle rimanenze finali dei lavori in corso su ordinazione rilevato in bilancio dall'appaltatore è influenzato anche dai costi relativi al lavoro svolto dai subappaltatori nell'esercizio. Tali costi, infatti, incrementando la percentuale di completamento da applicare al totale dei ricavi stimati di commessa, fanno crescere il valore delle rimanenze⁷².

Coerentemente, il medesimo principio contabile attribuisce rilevanza al lavoro svolto dai subappaltatori anche dal lato dei componenti negativi di reddito, inquadrando l'onere corrispondente tra i “costi diretti” di commessa⁷³ e stabilendo che tra i costi della produzione vanno rilevati i costi riferibili alle opere ultrannuali *“sostenuti nell'esercizio in esecuzione dell'opera (quali acquisti, subappalti, manodopera), nonché gli ammortamenti dei macchinari e di eventuali oneri differiti, gli accantonamenti, ecc.”*⁷⁴.

Le suddette considerazioni hanno dunque spinto l'Agenzia delle entrate a riconoscere, in capo all'appaltatore, la deducibilità dei costi relativi ai S.A.L. liquidati in via provvisoria al subappaltatore che hanno concorso alla valutazione delle rimanenze finali delle opere ultrannuali, ristabilendo così, anche per tale fattispecie, la corretta correlazione tra costi e ricavi di competenza.

Per quanto concerne le svalutazioni per rischio contrattuale delle rimanenze relative alle opere ultrannuali, va ricordato che le stesse non ricevono più alcun riconoscimento fiscale per effetto dell'abrogazione del comma 3 dell'art. 93 del TUIR⁷⁵, a decorrere dal periodo di imposta in corso al 4 luglio 2006⁷⁶.

In base alla disciplina previgente, le sole imprese che adottavano il criterio della “percentuale di completamento” potevano ridurre, a titolo di rischio contrattuale, il valore delle rimanenze in misura non superiore al 2 per cento dell'intero corrispettivo del contratto⁷⁷.

⁷⁰ Si ritiene, peraltro, che le medesime conclusioni possano valere anche per coloro che adottino i metodi alternativi di calcolo della percentuale di completamento previsti dal principio contabile OIC 23, avuto riguardo, ovviamente, ai costi sostenuti nel periodo d'imposta che siano rappresentativi del lavoro già svolto dal subappaltatore.

⁷¹ Al paragrafo D.II.c.5.

⁷² Valore che, per l'eccedenza registrata rispetto all'esercizio precedente, costituisce – come è noto – un componente positivo di conto economico.

⁷³ Cfr. paragrafo B.III del principio contabile OIC 23.

⁷⁴ V. il paragrafo D.I.b., punto 2, del documento OIC 23.

⁷⁵ Ad opera dell'art. 36, comma 20, d.l. n. 223/2006.

⁷⁶ Per la decorrenza della disposizione abrogatrice, cfr. il comma 21 del citato art. 36 del d.l. n. 223/2006.

⁷⁷ In merito al parametro su cui applicare la percentuale di svalutazione, cfr. la sentenza Cass. civ., sez. tributaria, 30 luglio 2002, n. 11214.



Per le opere, le forniture ed i servizi eseguiti all'estero⁷⁸, la misura massima della riduzione per rischio contrattuale poteva essere elevata fino al 4 per cento, se i corrispettivi erano dovuti da soggetti non residenti⁷⁹.

L'Agenzia delle entrate⁸⁰ ha chiarito che le svalutazioni per rischio contrattuale, dedotte fiscalmente sino al periodo di imposta precedente a quello in corso al 4 luglio 2006⁸¹ in base all'abrogato comma 3 dell'art. 93 del TUIR, non devono essere assoggettate a tassazione, per effetto della richiamata abrogazione, dovendo invece concorrere alla formazione del reddito imponibile al momento dell'ultimazione della specifica commessa a cui esse si riferiscono⁸².

Per finire, occorre ricordare gli specifici obblighi di tipo documentale a carico dell'appaltatore previsti dal comma 6 dell'art. 93 del TUIR.

L'impresa è infatti tenuta a redigere – distintamente per ciascuna opera, fornitura o servizio – un prospetto recante l'indicazione degli estremi del contratto, delle generalità e della residenza del committente, della scadenza prevista, degli elementi tenuti a base per la valutazione e della collocazione di tali elementi nei conti dell'impresa.

In particolare, nel prospetto devono essere riportati⁸³: *a)* i dati relativi ai corrispettivi nominali pattuiti in contratto (valore complessivo dell'opera, della fornitura o del servizio definito dalle parti contraenti alla stipula del contratto); *b)* le eventuali variazioni in più o in meno derivanti da contratti aggiuntivi; *c)* le maggiorazioni di prezzo; *d)* gli importi già liquidati in via definitiva (ricavi contabilizzati nei precedenti periodi d'imposta e ricavi contabilizzati nel periodo d'imposta in corso, con indicazione del conto economico interessato e degli estremi dei relativi atti di liquidazione); *e)* i criteri e le procedure di determinazione dei valori attribuiti alle commesse in corso di esecuzione alla fine del periodo d'imposta.

L'obbligo di allegazione del prospetto alla dichiarazione dei redditi, ancora oggi espressamente previsto dal citato comma 6, deve ritenersi implicitamente abrogato, per effetto delle nuove modalità di presentazione (in via telematica) della dichiarazione dei redditi⁸⁴.

È sufficiente quindi che il prospetto sia redatto e conservato, al fine di poterlo tempestivamente esibire in caso di richiesta da parte degli organi verificatori.

⁷⁸ Ma anche per quelli eseguiti in Italia e successivamente trasportati all'estero.

⁷⁹ Si ricorda che in caso di mancanza dei presupposti civilistici per la svalutazione a titolo di rischio contrattuale delle rimanenze ovvero in caso di imputazione in bilancio di una svalutazione per un importo inferiore a quello massimo fiscalmente ammesso, la svalutazione poteva essere dedotta extracontabilmente (in misura totale o per la differenza rispetto a quanto imputato civilisticamente) utilizzando il quadro EC della dichiarazione dei redditi.

⁸⁰ Cfr. la risoluzione n. 237/E del 24 agosto 2007.

⁸¹ Sino al 2005, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.

⁸² Non possono quindi essere compensate svalutazioni delle rimanenze di alcune opere con incrementi delle rimanenze di altre.

⁸³ Cfr. la citata circolare del Ministero delle finanze n. 36/9/1918 del 1982.

⁸⁴ Cfr. gli articoli 3 e 5 del d.P.R. n. 600/1973, come riformulati ad opera degli articoli, rispettivamente, 1 e 2 del d.lgs. n. 241/1997.