



Direzione Centrale Normativa

*Roma, 5 novembre 2010*

***OGGETTO: Consulenza giuridica – Opere ultrannuali – Costi relativi ai SAL liquidati in via provvisoria al subappaltatore – Articoli 93 e 109, comma 2, lettera b), del TUIR.***

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 93 del DPR n. 917 del 1986, è stato esposto il seguente

### **QUESITO**

L'Associazione ALFA chiede chiarimenti in relazione alla portata della risoluzione n. 260/E del 22 ottobre 2009, con la quale la scrivente, affrontando il tema del trattamento fiscale e contabile delle cosiddette "ritenute a garanzia", si è espressa altresì sulla valutazione fiscale delle rimanenze di opere pluriennali.

In particolare, il caso analizzato nella risoluzione in questione riguardava un appalto per la realizzazione di un'opera pubblica di durata pluriennale, per la quale una parte dei lavori erano stati subappaltati.

L'esecuzione dell'opera prevedeva, per i rapporti tra committente ed appaltatore (e per quelli tra quest'ultimo ed il subappaltatore), l'emissione di Stati Avanzamento Lavori (di seguito "SAL"), a fronte di "certificati di pagamento" in cui erano indicati gli importi dovuti e le ritenute operate dal committente (dall'appaltatore) nei confronti dell'appaltatore (del subappaltatore)

a garanzia della corretta realizzazione dei lavori e degli adempimenti contributivi dovuti.

Al riguardo, la risoluzione in argomento ha precisato che, nell'ipotesi di contratto di appalto, si rende applicabile il disposto dell'articolo 109, comma 2, lettera *b*), del TUIR, in base al quale i ricavi si considerano conseguiti dall'appaltatore alla data di ultimazione dell'opera, ossia al momento dell'accettazione senza riserve di quest'ultima da parte del committente.

Pertanto, ai fini della qualificazione dei corrispettivi come ricavi imponibili per l'impresa esecutrice, risulta rilevante il momento di ultimazione e accettazione dell'opera, che comporta il passaggio del rischio in capo al committente ed il diritto dell'appaltatore al pagamento del prezzo.

In particolare, nell'ipotesi di:

- opere eseguite “per partite” (di cui all'articolo 1666 del codice civile), i corrispettivi liquidati a fronte di SAL definitivamente accettati (che implicano l'accettazione, senza riserve, della singola partita) sono considerati ricavi per l'appaltatore;
- opere eseguite “unitariamente”, i corrispettivi liquidati in via provvisoria a fronte di SAL durante la realizzazione dell'opera (che non comportano l'accettazione della stessa) non possono considerarsi ricavi d'esercizio, ma devono concorrere alla valutazione delle rimanenze relative ai “*lavori in corso su ordinazione*” ai sensi dell'articolo 93 del TUIR.

Specularmente, la risoluzione – rinviando all'articolo 109, comma 2, lettera *b*), del TUIR – relativamente al committente ha affermato che “*solo i corrispettivi liquidati in via definitiva (nel senso sopra precisato) costituiscono costi fiscalmente rilevanti (...). In presenza di una liquidazione provvisoria del corrispettivo (...) l'esborso sostenuto dal committente non costituisce un costo (...). Il costo rileva fiscalmente (...) soltanto nel periodo d'imposta in cui interviene l'accettazione definitiva*”.

ALFA evidenzia che tale principio, quando applicato al rapporto tra appaltatore e subappaltatore, suscita notevoli criticità in quanto appare contrario al principio di correlazione tra costi e ricavi. Da una lettura sistematica della citata risoluzione n. 260/E del 2009 e del principio contabile OIC n. 23 deriverebbe, a parere dell'Associazione, che l'appaltatore, in ciascun esercizio di esecuzione dell'opera:

- dovrebbe determinare il valore delle rimanenze tenendo conto anche della parte dei costi relativi al subappalto sostenuti nel periodo d'imposta (SAL liquidati al subappaltatore in via provvisoria);
- non potrebbe dedurre fiscalmente tali costi nel medesimo esercizio in quanto questi, in assenza dell'accettazione definitiva, non potrebbero qualificarsi come costi "sostenuti".

L'Associazione evidenzia, infatti, che la tecnica contabile più utilizzata per la valutazione delle rimanenze è quella della "percentuale di completamento", con il metodo del "costo sostenuto" (cosiddetto "*cost to cost*"), in base al quale la determinazione del valore delle rimanenze avviene applicando all'ammontare dei ricavi stimati di commessa una percentuale, data dal rapporto tra i costi sostenuti nel periodo d'imposta per l'esecuzione dei lavori – ivi compresi quelli relativi al subappalto – ed i costi totali stimati (cfr. principio contabile OIC n. 23, par. D.II.c.).

Secondo l'Associazione, in capo all'appaltatore l'applicazione concreta del principio affermato nella risoluzione in questione – comportando la tassazione dei componenti positivi (rimanenze) e la contestuale indeducibilità dei relativi componenti negativi (costi del subappalto) – contrasterebbe con il principio di correlazione tra costi e ricavi, che costituisce il criterio fondamentale per la valutazione "a corrispettivo" delle rimanenze di opere pluriennali.

Per tali ragioni, l'Associazione chiede alla scrivente di confermare che, qualora nella determinazione del valore delle rimanenze (componente positivo di

reddito) l'appaltatore abbia tenuto conto del costo relativo a lavori affidati in subappalto sostenuto nel periodo d'imposta (SAL liquidati al subappaltatore in via provvisoria), tale costo possa essere fiscalmente dedotto nel medesimo periodo, nel rispetto del principio di correlazione tra costi e ricavi.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'applicazione concreta del principio sopra esposto – tassabilità dei componenti positivi (rimanenze) dell'appaltatore e contestuale indeducibilità dei costi del subappalto – contrasterebbe con la finalità della valutazione “a corrispettivi” delle rimanenze di opere pluriennali, sancita dall'articolo 93 del TUIR, che è quella di ripartire l'utile di commessa su tutti gli esercizi di esecuzione dei lavori. Infatti, in tali esercizi l'appaltatore realizzerebbe una rilevante redditività della commessa e subirebbe una elevata tassazione (in assenza di costi per il subappalto deducibili), mentre nell'esercizio di ultimazione della prestazione registrerebbe una rilevante “perdita di commessa” (dovuta all'imputazione, in quel periodo d'imposta, di tutti i costi connessi al subappalto).

Per tali ragioni, l'Associazione ritiene che il principio di correlazione tra costi e ricavi, su cui si basa la valutazione “a corrispettivi” delle rimanenze di cui all'articolo 93 del TUIR, debba prevalere rispetto al principio di competenza di cui all'articolo 109 del TUIR medesimo.

### **PARERE DELLA DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA**

Nella risoluzione n. 260/E del 2009 la scrivente ha evidenziato che, nel rapporto tra committente e appaltatore, solo i corrispettivi liquidati in via definitiva 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.

In relazione ai dubbi sollevati dall'Associazione circa l'applicabilità di tale principio al rapporto tra appaltatore e subappaltatore con specifico riferimento ai lavori subappaltati, si osserva quanto segue.

L'articolo 2426 del codice civile stabilisce che i lavori in corso su ordinazione possono essere valutati con il criterio del costo (punto 9) oppure sulla base del corrispettivo contrattuale maturato (punto 11).

Il principio contabile OIC n. 23 ritiene preferibile il criterio del corrispettivo in quanto *“consente una maggiore adesione al principio della competenza”*.

Visto che *“le norme di legge non precisano le modalità con cui determinare il corrispettivo maturato, rinviando implicitamente ad una interpretazione in chiave tecnica”*, il citato principio contabile fornisce le regole “tecniche” per quantificare tale corrispettivo e, di conseguenza, per valutare le rimanenze relative ai lavori in corso su ordinazione.

Sulla base delle indicazioni contenute nel predetto principio contabile, la determinazione del valore delle rimanenze in argomento può essere effettuata con il *“criterio della percentuale di completamento o stato d'avanzamento”*.

Con l'adozione di tale criterio (consigliata dal principio contabile *“in tutti i casi in cui la sua applicazione sia tecnicamente possibile”*) i ricavi, i costi e il margine di commessa vengono imputati ai diversi esercizi in funzione dell'avanzamento dell'attività produttiva.

Ai fini della determinazione della percentuale di completamento, il principio contabile riconosce la possibilità di utilizzare il metodo del “costo sostenuto” (*“cost to cost”*), sulla base del quale lo stato di avanzamento

dell'opera è determinato in base al rapporto tra i costi sostenuti ad una certa data ed i costi totali stimati. A tal proposito, il paragrafo D.II.c.5 del citato principio contabile 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 (...). E' necessario che siano operanti nel sistema contabile dell'impresa procedure adeguate che assicurino che tutti i costi relativi al lavoro affidato ai subappaltatori vengano appropriatamente rilevati. Se di tali costi si debba tenere conto in base allo stato di avanzamento del lavoro svolto dai subappaltatori o al completamento da parte loro di singole fasi ovvero al completamento dell'intero lavoro ad essi assegnato, dipenderà dalle varie fattispecie, dalla struttura di cui dispone l'appaltatore per verificare lo stato di avanzamento, dalla possibilità pratica di poterlo fare, ecc.”*.

Di conseguenza, il valore della rimanenza finale di 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 della rimanenza (che, per l'eccedenza registrata rispetto all'esercizio precedente, costituisce un componente positivo di conto economico).

Coerentemente, il paragrafo D.I.b., punto 2, del predetto principio contabile, 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.”*, attribuisce rilevanza al lavoro svolto dai subappaltatori anche dal lato dei componenti negativi di reddito (cfr. anche paragrafo B.III).

Pertanto, l'obiettivo perseguito attraverso l'utilizzo del criterio della percentuale di completamento “è quello di riconoscere l'utile della commessa con l'avanzamento dell'opera” (paragrafo C.III).

Dal punto di vista fiscale, le rimanenze finali di “opere, forniture e servizi di durata ultrannuale” sono disciplinate dall'articolo 93 del TUIR che – nella versione attualmente vigente, conseguente all'abrogazione del metodo della “commessa completata” operata dall'articolo 1, comma 70, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 – non prevede la valutazione in base al costo, bensì in base al corrispettivo (la valutazione avviene sulla base dei corrispettivi pattuiti, ovvero dei corrispettivi liquidati per la parte di opere, forniture e servizi coperta da stati avanzamento lavori).

In sostanza, con tale criterio il margine complessivo della commessa viene riconosciuto e ripartito nei vari esercizi in cui si esplica l'attività produttiva in funzione dell'avanzamento dell'attività stessa (cfr. risoluzione n. 342 del 31 ottobre 2002).

La *ratio* dell'articolo 93 – nella versione attualmente in vigore – è pertanto 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.

L'articolo 93 citato non indica alcun criterio per la determinazione del grado di “avanzamento” dell'attività produttiva per cui, nel silenzio della norma, deve ritenersi accettabile il criterio del “costo sostenuto” previsto dal principio contabile OIC n. 23 che, come visto, fa concorrere (indirettamente) alla determinazione delle rimanenze finali anche i costi relativi ai lavori svolti dai subappaltatori.

Nel caso di specie, quindi, la finalità dell'articolo 93 (ossia la ripartizione dell'utile complessivo della commessa tra gli esercizi interessati dalla realizzazione dell'opera o del servizio ultrannuale) viene perseguita, in capo

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

Ciò considerato, si ritiene che nella fattispecie rappresentata da ALFA, relativamente ai lavori subappaltati, siano applicabili le disposizioni del citato articolo 93 e che, quindi, rilevino in capo all'appaltatore i costi relativi ai SAL liquidati in via provvisoria al subappaltatore che hanno concorso alla valutazione delle opere ultrannuali.

La risposta di cui alla presente nota viene resa dalla scrivente nell'ambito della consulenza giuridica di cui alla circolare del 18 maggio 2000, n. 99/E.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.

IL DIRETTORE CENTRALE