

I lavori pluriennali tra i principi di competenza e di correlazione

di Stefano Chirichigno

Per i lavori su ordinazione pluriennali, il bilanciamento tra principio di competenza e principio di correlazione «costi-ricavi» viene tradizionalmente demandato dalla norma tributaria ai corretti principi contabili. La **risoluzione n. 260/E del 2009**, nel rispondere ad un quesito sulle ritenute a garanzia del regolare adempimento del contratto e del regolare adempimento contributivo, offre spunti di riflessione sul grado di **autonomia** della **disciplina tributaria** in questione rispetto ai principi generali della **determinazione del reddito di impresa** e sui (limitati) **vincoli** imposti dalla norma alla **valutazione delle rimanenze** a fine esercizio. Due temi accomunati dall'attinenza al «quando» e non al «quantum» e, quindi, resi ancor più delicati dal vigente **apparato sanzionatorio** che, sostanzialmente, **equipara** le «**timing differences**» all'**evasione** «tout court».

Capita con sempre maggiore frequenza di chiedersi se l'istituto dell'interpello di cui all'art. 12 dello Statuto del contribuente (legge 27 luglio 2000, n. 212) sia veramente quel pilastro di civiltà giuridica che pressoché tutti ritennero allorché fu introdotto. Il dubbio, invero, nasce più dalle domande (almeno per come compendiate nel testo delle risoluzioni pubblicate) che dalle risposte. Anche la risoluzione n. 260/E del 2009 (1) lascia perplessi per il quesito e per come sembrerebbe esser stato posto, ma ciò che più deve indurre ad una riflessione di ben più ampio respiro rispetto alla specifica questione ivi affrontata è la centralità dei temi (per società il cui ciclo produttivo coinvolge lavori in corso su ordinazione) che vengono discussi come se sussistessero quegli elementi di novità che sono il presupposto del sopra citato istituto, quando gli stessi sono lì sostanzialmente immutati dal 1973 ad oggi. Non è un caso che la risoluzione in commento si rifaccia alla C.M. 22 settembre 1982, n. 36 (2) senza colpo ferire e riproponga argomenti già noti, in linea di massima condivisibili rispetto al quadro normativo citato. Tuttavia, quello che difetta è un'analisi profonda circa le conseguenze dei principi enunciati. Non vogliamo cadere nella tentazione - fallace e pericolosa - di «interpretare»

il pensiero dell'Agenzia come se la risoluzione fosse una norma, ma vi sono almeno un paio di temi in cui è doveroso andare oltre quanto è dato leggere nel documento per fissare alcuni paletti fondamentali su cui non è possibile scendere a compromessi, pena la radicale dissociazione *praeter legem* delle regole sulla determinazione del reddito di impresa nel vasto pelago dei lavori in corso su ordinazione. Giova premettere che tale dissociazione, per ambedue i temi, investirebbe solo il profilo del quando e non del quanto (se si preferisce, *timing differences*). Ciò (anche a voler prescindere dall'annosa *querelle* della abnormità dell'apparato sanzionatorio rispetto a fenomeni che con l'evasione hanno solo una lontanissima parentela) è particolarmente inaccettabile per un contesto, quello delle opere pluriennali, in cui la suddivisione dell'obbligazione tributaria secondo

Stefano Chirichigno - Dottore commercialista in Roma

Note:

(1) In Banca Dati BIG, IPSOA.

Sul punto cfr. Pratica Fiscale

Per gli aspetti operativi, S.Viscione, «Deduzione del costo dell'opera solo con il SAL definitivo», n. 43/2009, pag. 21.

Pratica
Fiscale

(2) In Banca Dati BIG, IPSOA.

la scansione temporale dei periodi di esercizi evidenza al massimo grado tutta la sua artificiosità, rendendo particolarmente sentito il ricorso ai principi generali di simmetria e di correlazione.

Concorso alla formazione del reddito dei corrispettivi liquidati in via provvisoria a fronte di stati di avanzamento lavori

Dal punto di vista sistematico, prima di entrare nel merito della deducibilità dei servizi non ultimati (punto centrale della risoluzione), occorre esaminare il tema del rapporto tra risultato civilistico e determinazione del reddito sotteso all'ultimo periodo del comma 2 dell'art. 93 del T.U.I.R. Preliminare è, infatti, la questione attinente alla rilevanza dei SAL, per un duplice ordine di ragioni: il sopraccitato principio di correlazione che chiede di verificare i «ricavi» per potervi correlare i «costi», ed il punto in cui si ferma l'Agenzia che va superato per fissare il primo «paletto».

Infatti, nella risoluzione in commento, la ricostruzione del quadro normativo giunge ineccepibilmente a sottolineare che, ai sensi dell'ultima parte del comma 2 dell'art. 93 del T.U.I.R., i corrispettivi liquidati in via provvisoria a fronte di stati di avanzamento lavori (SAL), pur rivestendo in senso lato la natura di acconti, assumono rilevanza ai fini della determinazione del reddito dell'appaltatore in quanto concorrono alla valutazione delle «rimanenze». Fin qui, nulla da eccepire: né più né meno di ciò che recita la norma. Anche quando si esplicita il pensiero osservando che «detti corrispettivi ... da un punto di vista concettuale, si distinguono dai meri acconti che costituiscono anticipi del committente in conto lavori da eseguire», per così dire «si sfonda una porta aperta». Perplesso lascia, semmai, l'ulteriore giustificazione secondo cui i corrispettivi liquidati in via provvisoria a fronte di stati di avanzamento lavori vengono erogati per prestazioni già eseguite, caratterizzate da particolari modalità di pagamento. Perplesso perché le prestazioni non sono eseguite ma in corso di esecuzione (a meno che il SAL, come si precisa nella stessa risoluzione, non identifichi anche un lotto divisibile) e perché le modalità di pagamento non possono certo assumere rilevanza ai fini della determinazione del reddito. È evidente che la risoluzione si fermi un «passo» prima di quanto una ricostruzione sistematica (che va riconosciuto troverebbe sua sede pro-

pria più in una circolare) richiederebbe. La questione, per la sua centralità, impone di fare qualche preliminare «passo indietro».

A seguito delle modifiche apportate alla disciplina del bilancio d'esercizio dal D.Lgs. 9 aprile 1991, n. 127, la valutazione dei lavori in corso su ordinazione secondo il metodo della percentuale di completamento ha trovato espresso riconoscimento normativo. Prevede infatti espressamente l'art. 2426, n. 11, c.c. che «i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza». Pertanto, in tal caso, la «variazione dei lavori in corso su ordinazione» (voce A.3 del CE), che contribuisce alla determinazione del valore della produzione, sottintende l'apprezzamento della «maturazione della frazione di corrispettivo, in proporzione alla frazione di lavoro eseguito» (3). Il criterio che permette di rispettare il principio di competenza economica d'esercizio è quello della percentuale di completamento o dello stato di avanzamento che, ripartendo di fatto l'utile della commessa tra gli esercizi in cui viene svolta l'attività relativa, riflette il principio di maturazione e quindi consente l'iscrizione in bilancio tanto dei costi quanto dei ricavi man mano che il lavoro procede, assicurando così la corretta contrapposizione tra costi e ricavi.

Si può, quindi, scindere la valutazione dell'opera in due momenti: in primo luogo, l'individuazione della parte di lavoro eseguita, in secondo luogo, l'attribuzione ad essa di un valore commisurato al corrispettivo pattuito. Il primo dei due passaggi logici comporta l'utilizzo di diverse metodologie, tutte tese a determinare la percentuale di completamento dell'opera. Al riguardo, i principi contabili contemplano il metodo delle misurazioni fisiche, il metodo delle unità consegnate, il metodo delle ore lavorate e il metodo del costo sostenuto (cd. *cost to cost*), generalmente ritenuto preferibile (4). In base al *cost to cost* le risorse utilizzate costituiscono (in luogo dell'apprezzamento dei risultati conseguiti) l'indice dello stato di avanzamento dell'opera.

Note:

(3) Relazione governativa al D.Lgs. n. 127/1991.

(4) Cfr. Principio contabile n. 23. In dottrina, G.E. Colombo, *Il bilancio d'esercizio*, Torino, 1994, pag. 305.

SOLUZIONI OPERATIVE

Percentuale di completamento ai fini reddituali

L'art. 93 del T.U.I.R., relativo alle «Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale», per quanto concerne l'individuazione della percentuale di completamento, nulla dice e, implicitamente, si affida a criteri elaborati dalla **dottrina economico-aziendale** aventi come fondamento e comune denominatore la contabilità industriale. La possibilità di attribuire **rilevanza reddituale alle liquidazioni e pagamenti** nel corso dell'**esecuzione dell'opera** viene, quindi, coerentemente circoscritta alle sole **ipotesi** in cui dette liquidazioni hanno **natura definitiva**, in difetto della quale divengono ininfluenti le somme percepite nel corso dell'esecuzione del contratto costituendo una mera componente patrimoniale.

La percentuale di completamento viene determinata in funzione dei costi sostenuti dall'inizio fino alla fine dell'esercizio cui il bilancio si riferisce rispetto alla stima dei costi totali (sostenuti e da sostenere). L'unitarietà fisica dell'opera si traduce dunque in un'unitarietà di apprezzamento economico dei singoli fattori e delle singole fasi della produzione: infatti, salvo l'ipotesi di correzione delle stime iniziali, la percentuale di profitto risulta costante, essendo l'utile ripartito in proporzione diretta ai costi di commessa sostenuti in ciascun esercizio.

Attraverso il metodo del costo sostenuto, quindi, la percentuale di avanzamento della commessa è determinata mediante il rapporto tra i costi effettivi sostenuti e i costi totali stimati. Il valore percentuale, così ottenuto, viene successivamente applicato all'ammontare dei ricavi totali allo scopo di pervenire al valore da attribuire alla parte di commessa eseguita e, dunque, alla quota parte di margine maturato e ricompreso tra le rimanenze finali. Una volta terminata la commessa, si provvede, attraverso un'operazione di giroconto, a «girare» a «ricavi» il complesso degli importi in precedenza incassati ma contabilizzati, secondo il metodo descritto, solo da un punto di vista finanziario perché considerati meri acconti ed anticipi.

Sotto il profilo impositivo, una volta giunti alla determinazione civilistica della percentuale di completamento da applicare al corrispettivo pattuito, quale che sia la metodologia, occorre verificare se le disposizioni del T.U.I.R. impongano di apportare variazioni al risultato del CE. Occorre quindi esaminare, in tale ottica, l'art. 93 del T.U.I.R. relativo alle «Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale». A tal riguardo, è stato giustamente osservato che il fenomeno disciplinato dall'art. 93 non si sostanzia di una mera sospensione

di costi, ma di un complesso procedimento delineato sinteticamente e quasi solo a livello di principi generali, attraverso il quale si giunge alla ripartizione del risultato complessivo della commessa nei singoli esercizi.

Questa sola apparente indeterminazione della norma è stata sovente fonte di equivoci. In realtà, così come chiaramente si evince dalla lettura della legge delega, l'art. 93 del T.U.I.R. è una realtà in sé compiuta che enuclea il mondo delle opere pluriennali per arrivare, attraverso un processo il più possibile conforme ai principi economico aziendali, all'individuazione dell'effettivo contributo offerto dalla commessa al risultato di periodo (5).

Orbene, la norma, così come implicitamente confermato dalla stessa Amministrazione finanziaria (in particolare nella R.M. 31 gennaio 1981, n. 9/2492) (6), per quanto concerne

Note:

(5) Cfr. M. Leo - F. Monacchi - M. Schiavo, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano, 1999, a conferma di tale fondamentale considerazione, laddove si legge che il metodo di valutazione sulla base del corrispettivo maturato, «sotto il riflesso dell'imputazione temporale dei componenti reddituali, è derogatorio al principio generale enunciato dall'art. 75, comma 2, lett. b), secondo cui i corrispettivi delle prestazioni di servizi, tra le quali sono riconducibili anche gli appalti, si considerano conseguiti e le spese di acquisizione si considerano sostenute alla data in cui le prestazioni sono ultimate. Nell'ambito dell'art. 60 di cui trattasi le opere e servizi in argomento concorrono alla formazione del reddito di impresa come rimanenze ed i relativi costi sono deducibili integralmente nei singoli esercizi di sostenimento». Non è agevole comprendere come lo stesso testo possa poi rinviare alla risalente R.M. 21 febbraio 1977, n. 9/1966, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, per affermare che nei confronti del committente si applica il principio generale della competenza di cui all'art. 75.

(6) Ove si legge: «nel silenzio della legge possa essere adottata una qualsivoglia metodologia purché rispetti quel principio contenuto nella legge di delega in base al quale la determinazione dei redditi derivanti dall'esercizio di imprese commerciali va effettuato adeguando il reddito imponibile a quello calcolato secondo i principi di competenza economica» (in *Banca Dati BIG*, IPSOA).

l'individuazione della percentuale di completamento, nulla dice e, implicitamente, si affida a criteri elaborati dalla dottrina economico-aziendale aventi come fondamento e comune denominatore la contabilità industriale. La possibilità di attribuire rilevanza reddituale alle liquidazioni e pagamenti nel corso dell'esecuzione dell'opera viene, quindi, coerentemente circoscritta alle sole ipotesi in cui dette liquidazioni hanno natura definitiva (riferendosi ad un lotto «autonomo» in cui l'opera è divisibile, fattispecie normativamente contemplata dal successivo comma 4 dell'art. 93) in difetto della quale «divengono ininfluenti le somme percepite nel corso dell'esecuzione del contratto» costituendo una mera «componente patrimoniale» (7). Tali considerazioni aiutano a comprendere l'esatto significato del terzo ed ultimo periodo del comma 2 dell'art. 93: il contenuto precettivo di tale periodo esplica i suoi effetti solo laddove esista uno «stato avanzamento lavori», che non sia tale tuttavia, per la rilevanza negoziale che le parti hanno inteso attribuirgli, da rendere definitiva la liquidazione del corrispettivo (8) e, quindi, divisibile in lotti l'opera complessiva. In tale ipotesi, come sopra accennato, opererebbe già il comma 4 e, quindi, il periodo in commento apparirebbe palesemente norma *inutiliter data*. Ciò che consente di includere i corrispettivi tra i ricavi è dunque la definitività della liquidazione del corrispettivo, sia pure parziale. In alcuni casi, quando oggetto della pattuizione sono opere complesse, frazionabili in tante parti funzionalmente autonome e anticipatamente utilizzabili, è prevista l'accettazione e la consegna della singola frazione. Nel caso del SAL, invece, non c'è alcuna autonomia delle parti già eseguite tale da farle ritenere accettate e consegnate. La definitività del corrispettivo (e conseguentemente la configurazione di ricavi) può dunque avvenire solo per effetto dell'accettazione dell'opera, a seguito del collaudo da parte del committente, ovvero per effetto dell'accettazione della singola partita o del singolo lotto, in presenza di opere frazionabili (9).

Ciò premesso, occorre valutare se la previsione normativa di una valutazione in base ai corrispettivi liquidati implichi un acritico superamento, a fini impositivi, delle risultanze della valutazione ordinariamente seguita in bilancio, laddove la stessa conduca ad una quantificazione della rimanenza

finale differente dall'ammontare liquidato in base al SAL, ovvero richieda che della liquidazione si tenga conto nell'individuazione del valore assoluto (quello che inizialmente è pari al prezzo contrattuale) su cui applicare la percentuale di completamento.

Vi sono in realtà diverse argomentazioni concorrenti a sostegno della seconda soluzione. In primo luogo, le pattuizioni contrattuali potrebbero implicare una liquidazione di un «acconto» del tutto svincolato dalla percentuale di completamento del SAL in funzione del potere e delle capacità negoziali delle parti, di guisa che, paradossalmente, l'appaltatore in questo caso potrebbe agevolmente predeterminare i livelli di imposizione futura, anche in presenza di commesse di lunga durata, già in sede di stipula del contratto (10). I corrispettivi liquidati sulla base del SAL, invece, assumono rilevanza ai fini della valutazione dei lavori in corso solo in quanto siano espressivi della percentuale di realizzazione dell'opera (11).

Inoltre, a ben vedere, sotto il profilo di interpretazione letterale della norma, la stessa collocazione della disposizione, ad epitome del comma 2, conferma pienamente la rilevanza della medesima per quanto attiene il secondo parametro (il valore assoluto) e non il primo (la percentuale) dell'algoritmo fondante il metodo della percentuale di completamento. Se il secondo periodo impone, in determinati casi, una variazione in aumento, andando a incrementare il corrispettivo contrattuale del

Note:

(7) RR.MM. n. 9/2492 del 1981, cit.; 3 giugno 1980, n. 9/1190, *ivi*; C.M. n. 36 del 1982, cit.

(8) Come invece nella fattispecie esaminata da Cass., 29 marzo 1996, n. 2928, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 12/1996, pag. 1121, con commento di A. Comelli, «Sul nesso tra valutazione delle opere pluriennali d'appalto ed il principio di competenza», e in *Banca Dati BIG, IPSOA*, e, sembrerebbe, da Id., 11 dicembre 1999, n. 13883, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 5/2000, pag. 381, con note di riferimento di M. Ravaccia, e in *Banca Dati BIG, IPSOA*.

(9) F. Rossi Ragazzi, «I "lavori in corso" tra principi contabili internazionali e normativa fiscale», in *Corr. Trib.* n. 7/2009, pag. 514.

(10) Basti pensare che il pagamento di un acconto, come da prassi largamente invalsa, alla stipula del contratto, coincidendo per definizione, per così dire, con un SAL pari a zero, rimarrebbe estraneo alla supposta problematica, quale che sia l'importo.

(11) Occorre poi considerare che la liquidazione effettuata in base a SAL potrebbe risultare inferiore a quella del bilancio operata secondo la percentuale di completamento. La disposizione normativa, aderendo alla prima tesi, in questo caso dovrebbe determinare effetti di segno opposto.

50% delle maggiorazioni di prezzo richieste, il terzo periodo che segue (qui in esame) completa il quadro nel medesimo solco richiedendo che delle liquidazioni in base a SAL si tenga conto (al 100%) nella quantificazione dell'importo su cui applicare la percentuale di completamento. Ciò, peraltro, è perfettamente coerente con l'atteggiamento di fondo di riconoscimento del ruolo fondamentale svolto dai principi economico aziendali nel primo dei fattori del più volte citato algoritmo, vale a dire la percentuale di completamento. L'obiettivo del legislatore tributario è di impedire che la percentuale di completamento venga applicata su un parametro contrastante con le liquidazioni in base a SAL che, benché provvisorie, sono rappresentative comunque di una parte del corrispettivo complessivo.

Rilevanza dei costi «certificati» da SAL

Il secondo tema su cui occorre superare il punto di arrivo della risoluzione in commento attiene alle modalità, sotto il profilo temporale, con cui, sempre con riferimento ai soggetti che adottano il metodo del *cost to cost*, i lavori subappaltati ancora «in corso» incidono sulla determinazione dell'utile d'esercizio e del reddito imponibile per quanto attiene alla (i) inclusione degli stessi al denominatore del rapporto tra costi sostenuti e costi totali; (ii) imputazione degli stessi quali costi di esercizio. Il problema, dunque, deve essere necessariamente esaminato prima dal punto di vista civilistico e successivamente deve essere verificato se le disposizioni del T.U.I.R. impongano delle modifiche alle risultanze di bilancio.

L'esatta individuazione della percentuale di completamento dell'opera dipende, quindi, direttamente dalla esatta individuazione del numeratore e del

SOLUZIONI OPERATIVE

Costi per subappalti in corso di esecuzione

Per quanto attiene al problema della deduzione dei costi di commessa e, in particolare, dei costi riferibili a subappalti in corso di esecuzione, le motivazioni che sono alla base dei criteri per la loro **necessaria imputazione in bilancio** portano a concludere per la **medesima soluzione** anche ai fini dell'**imposizione diretta**. Anche sotto questo profilo, infatti, l'art. 93 del T.U.I.R. non contiene indicazioni specifiche e occorre aver riguardo alla «ratio» di fondo e all'obiettivo di rispondere al **principio di competenza** e alla **correlazione costi e ricavi**, di guisa che la **valutazione delle opere pluriennali** deve sostanziarsi in una **maggiorazione dei costi** dell'utile ad essi riferibile e non nell'imputazione di componenti positive, rinviando la deducibilità dei costi per servizi ad essi connessi in attesa della ultimazione dei servizi medesimi.

denominatore del rapporto tra costi sostenuti e costi da sostenere, dato che, applicando il metodo del *cost to cost*, le risorse utilizzate nel periodo costituiscono l'indice dello stato di avanzamento dell'opera. Questa specifica funzione del rapporto cosiddetto costituisce il principale canone interpretativo per dirimere ogni dubbio in ordine all'individuazione di quali voci di costo e, soprattutto, in quale momento, tali voci debbano confluire al numeratore ed al denominatore. Riguardo al primo aspetto, appare evidente che deve trattarsi dei costi che siano idonei ad esprimere l'avanzamento dell'opera, relativi a fattori tanto esterni quanto interni, purché riferibili, direttamente o indirettamente, alla commessa. Quanto al secondo aspetto, una prima considerazione deriva dalla natura algebrica di rapporto

di composizione della frazione in esame. È infatti del tutto pacifico che al numeratore ed al denominatore non possono che confluire le medesime voci di costo: dovendo esprimere una percentuale che, progressivamente, nei vari esercizi in cui si realizza l'opera, si evolve dallo 0 al 100%, è evidente che ciò che varia tra numeratore e denominatore sono solo i tempi in cui le stesse voci di costo alimentano l'uno e l'altro.

Il numeratore aumenta esercizio dopo esercizio mentre il denominatore non varia se non nel caso di variazione delle stime dei costi totali. Quindi, sempre sotto il profilo dei tempi, per sua natura ogni importo che confluisce al numeratore deve alternativamente (i) essere già iscritto al denominatore, in quanto originariamente stimato tra i costi di commessa, oppure (ii) essere contestualmente iscritto al denominatore.

Per quanto attiene quindi allo specifico problema della deduzione dei costi di commessa ed, in parti-

colare, dei costi riferibili a subappalti in corso di esecuzione, le motivazioni che sono alla base dei criteri per la loro necessaria imputazione in bilancio portano a concludere per la medesima soluzione anche ai fini dell'imposizione diretta. Anche sotto questo profilo, infatti, l'art. 93 non contiene indicazioni specifiche e occorre aver riguardo alla *ratio* di fondo e all'obiettivo di rispondere al principio di competenza e alla correlazione costi e ricavi (12), di guisa che la valutazione delle opere pluriennali deve sostanziarsi in una maggiorazione dei costi dell'utile ad essi riferibile (13) e non nell'imputazione di componenti positive (nella specie, rimanenze finali), rinviando la deducibilità dei costi per servizi ad essi connessi in attesa della ultimazione dei servizi medesimi (14).

Va da sé che anche per i subappalti occorre effettuare la verifica (sostanziale e non formale) delle divisibilità per partite dell'opera subappaltata e, in caso di esito positivo di detta verifica, circoscrivere il problema in esame all'interno delle singole partite.

Alla luce delle considerazioni di ordine generale di cui sopra appare chiaro che il legislatore tributario, preso atto dell'assoluta peculiarità delle problematiche amministrativo-contabili delle commesse a lungo termine, abbia rinvenuto la necessità di prescindere dal rigore e dallo schematismo caratteristico del T.U.I.R., nel fondato convincimento che, una volta individuati i principi generali, l'applicazione di essi secondo corretti principi economico aziendali costituisca la migliore tutela degli interessi dell'Amministrazione finanziaria, come confermato dallo stesso Ministero nella R.M. n. 9/2492 del 1981. L'effettività dei costi sostenuti, cui la stessa nota ministeriale citata si riferisce, attiene quindi alla partecipazione degli stessi all'avanzamento dei lavori.

SOLUZIONI OPERATIVE

Criterio temporale dei costi dei subappalti

Il criterio temporale di concorso dei costi dei subappalti alla determinazione della percentuale di completamento ha riguardo alla individuazione dei **costi riferibili al lavoro eseguito dal subappaltatore**, sulla base dei **SAL** da questi **redatti e verificati** dall'appaltatore. In tale contesto, assume quindi rilevanza la **documentazione contrattuale**, anche nei casi in cui non vi sia un documento formalmente redatto in contraddittorio con la controparte che attesti lo stato di avanzamento, ma dalla corrispondenza tra quanto unilateralmente attestato dal subappaltatore e quanto verificato dal (sub) committente emerga una certa **percentuale di avanzamento** riconosciuta da **entrambe le parti**.

In definitiva, elemento cruciale della rilevazione contabile delle opere pluriennali è l'individuazione dell'esercizio in cui i costi di commessa devono essere imputati al numeratore del sopra menzionato rapporto e cioè cosa si intenda per costi effettivi sostenuti (15). Ciò può determinare la necessità di valutare l'effettività del sostenimento anche in deroga alle ordinarie regole di contabilizzazione ed, in particolare, di imputazione al CE. Sia per i beni che per i servizi che rientrano tra i costi di commessa, l'inclusione prescinde da aspetti finanziari (quali il pagamento in tutto od in parte), amministrativi (quali la fatturazione in acconto o a saldo) e civilistico-negoziali

(quali la consegna del bene o l'ultimazione del servizio). I principi contabili esemplificano tali principi statuendo che occorre escludere «i costi la cui inclusione porterebbe ad un risultato distorto (...) Tipici sono i costi relativi a materiali, acquistati per l'esecuzione della commessa, ma non ancora impiegati, nonché quanto fatturato dai subappaltatori in eccedenza dei lavori eseguiti». Con specifico riferimento ai contratti di subappalto, al par. D.II.c.5 del Principio contabile n. 23 si legge che «si deve tener conto, tra i costi, anche di quelli

Note:

(12) Principio costantemente riconosciuto tanto dalla giurisprudenza quanto dal Ministero anche in contesti differenti dalla valutazione delle opere pluriennali (RR.MM. 5 marzo 1998, n. 14/E, in *Corr. Trib.* n. 37/1998, pag. 2792, n. 971940/1981, 19 febbraio 1998, n. 52/E, in *Corr. Trib.* n. 12/1998, pag. 947).

(13) In tal senso anche M. Leo - F. Monacchi - M. Schiavo, *op. cit.*

(14) Tale orientamento risulta, in tempi recenti, avvalorato in dottrina anche dalla norma di comportamento ADC n. 136 del luglio 1998 e, in precedenza, da F. Rossi Ragazzi, «La valutazione dei "lavori in corso" nel testo unico delle imposte sui redditi», in *Boll. trib.*, 1990, pag. 1146 e S. Pettinato e A. Cassina, «Valutazione delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale», in *Le circolari del Corriere Tributario*, allegata al *Corr. Trib.* n. 12/1992.

(15) Documento n. 23 citato.

dei subappaltatori per il lavoro da essi già svolto (...). I contratti con i subappaltatori variano da caso a caso (...). È 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 tener conto in base allo stato di avanzamento del lavoro svolto dai subappaltatori o 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.». Appare chiaro, dunque, che il principio contabile riconosce l'insufficienza degli ordinari strumenti della contabilità generale e la necessità di ricorrere a dati e principi propri della contabilità industriale per la corretta quantificazione del numeratore del rapporto. In siffatto contesto, anche le pattuizioni contrattuali - in particolar modo concernenti i SAL in relazione ai quali si determina per l'appaltatore il diritto al pagamento di determinate percentuali del corrispettivo (previa, ovviamente, fatturazione del relativo importo) - devono essere opportunamente valutate, per quanto riguarda la loro corri-

spondenza ai principi generali sopra enunciati. Sotto tale specifico profilo, appaiono sostanzialmente irrilevanti, ai fini che qui interessano, le pattuizioni relative al pagamento frazionato del corrispettivo ed all'accensione di (e liberazione da) reciproche garanzie, mentre devono trovare puntuale corrispondenza nella determinazione del numeratore del rapporto *cost to cost* le pattuizioni relative alla determinazione del SAL.

In conclusione, il criterio temporale di concorso dei costi dei subappalti alla determinazione della percentuale di completamento ha riguardo alla individuazione dei costi riferibili al lavoro eseguito dal subappaltatore, sulla base dei SAL da questi redatti e verificati dall'appaltatore. In tale contesto, assume quindi rilevanza la documentazione contrattuale, anche nei casi in cui non vi sia un documento formalmente redatto in contraddittorio con la controparte che attesti lo stato di avanzamento, ma dalla corrispondenza tra quanto unilateralmente attestato dal subappaltatore e quanto verificato (anche all'interno, e senza formalizzazione esterna) dal (sub) committente emerga una certa percentuale di avanzamento riconosciuta da entrambe le parti.

LA RISOLUZIONE IN SINTESI

Agenzia delle entrate, Direzione centrale normativa e contenzioso - Risoluzione 22 ottobre 2009, n. 260/E

■ Contratto di appalto nelle imposte dirette

Ai fini delle imposte dirette, nell'ipotesi di contratto di appalto i **costi** si considerano sostenuti dal **committente** e i **ricavi** si considerano conseguiti dall'**appaltatore** alla **data di accettazione senza riserve** dell'opera compiuta o, in caso di stati di avanzamento lavori (**SAL**), alla data di **accettazione definitiva** degli stessi.

I pagamenti eseguiti dal committente a titolo di **acconto non** concorrono in alcun modo alla formazione del **risultato economico** dell'esercizio, in quanto rappresentano operazioni finanziarie che determinano semplici rapporti di debito e credito tra le due parti contraenti. Occorre tuttavia precisare che i **corrispettivi liquidati in via provvisoria** a fronte di **stati di avanzamento lavori**, pur rivestendo in senso lato la natura di acconti, assumono **rilevanza** ai fini della **determinazione del reddito dell'appaltatore** in quanto con-

corrono alla valutazione delle «rimanenze». Detti corrispettivi, infatti, vengono erogati per prestazioni già eseguite, caratterizzate da particolari modalità di pagamento e, da un punto di vista concettuale, si distinguono dai meri acconti che costituiscono anticipi del committente in conto lavori da eseguire.

Il carattere («provvisorio» o «definitivo») della liquidazione del corrispettivo in caso di SAL produce dei riflessi sulla **classificazione** del relativo **componente positivo** di reddito («rimanenza» o «ricavo») rilevato dall'appaltatore. Infatti, la **valorizzazione** della parte di **opera compiuta** tra le «rimanenze» o tra i «ricavi» si basa sulla **definitività** della **liquidazione** dei corrispettivi stessi. Definitività che non può prescindere dalla avvenuta produzione degli effetti giuridici dell'accettazione relativi al passaggio della proprietà o del rischio.

Di conseguenza, **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 con-

fronti dell'appaltatore. Il costo rileva fiscalmente (in contropartita della chiusura del predetto credito) soltanto nel periodo d'imposta in cui interviene l'accettazione definitiva.

Ai fini della valutazione delle «rimanenze» relative ad opere di durata pluriennale effettuata sulla base dei SAL, gli importi già liquidati, seppure in via provvisoria, dovranno essere assunti al lordo delle ritenute a garanzia.

■ Lavori eseguiti dal subappaltatore

Nel caso di specie, gli stati di avanzamento dei lavori eseguiti dal subappaltatore che danno luogo all'emissione periodica delle fatture (il cui pagamento dà origine alle ritenute a garanzia) sono da intendersi provvisori in quanto subordinati ai risultati del collaudo tecnico-amministrativo che deve essere effettuato dalla società committente in un momento successivo. I relativi pagamenti, pertanto, non assumono mai la valenza di accettazione delle prestazioni da parte della società appaltatrice né dichiarazioni di adempimento delle garanzie contrattuali. L'effettuazione dei pagamenti - e la relativa fatturazione - non implica l'accettazione definitiva dei lavori eseguiti che, al

contrario, viene fissata dalle parti alla data del collaudo. In base alle previsioni contrattuali, inoltre, le ritenute a garanzia vengono svincolate a collaudo favorevole effettuato, subordinatamente alla presentazione degli attestati liberatori degli Istituti previdenziali ed assicurativi.

Di conseguenza, sia le somme liquidate in via provvisoria per i lavori coperti da SAL eseguiti dalla subappaltatrice sia le «ritenute a garanzia» costituiscono mere movimentazioni finanziarie (di segno opposto) e, come tali, prive di effetti reddituali. Tuttavia, con specifico riferimento alla società subappaltatrice, tali somme assumono rilevanza ai fini della determinazione del reddito in quanto concorrono, al lordo della ritenuta a garanzia, alla valutazione delle rimanenze.



Il testo integrale della risoluzione si può richiedere a redazione.corrieretributario.ipsoa@wki.it
www.ipsoa.it/ctonline

RIVISTE



Dialoghi Tributarî

Bimestrale di confronto e riflessioni operative per una teoria della tassazione

Coordinamento scientifico: Raffaello Lupi, Dario Stevanato

Con uno stile inedito e originale, «a dialogo», coinvolge le firme dei più prestigiosi esperti del mondo professionale, istituzionale e aziendale, offrendo il preciso inquadramento delle novità e degli aspetti strutturali della tassazione.

Un momento di riflessione sulle questioni controverse legate all'applicazione delle disposizioni tributarie, con un'attenzione critica sulle implicazioni operative degli orientamenti espressi dalla Giurisprudenza e dalle Agenzie Fiscali.

L'abbonamento alla rivista comprende il Servizio Dottrina on-line che offre direttamente dalla Home-page:

- Rivista in anteprima, il pdf della rivista ancora in fase di stampa;
- La consultazione on-line dei contenuti della rivista, grazie alla ricerca a testo libero, per autore o anno di pubblicazione.

Abbonamento annuale: € 170,00
Periodicità: bimestrale
Ipsosa, pagg. 112

Per informazioni:

- Servizio Informazioni Commerciali:
E-mail: info.commerciali@wki.it
Tel. 02/82476794
- Agenzia Ipsosa di zona
(www.ipsoa.it/agenzie)
- www.shopwki.it/dialoghi