

## EDIZIONE STRAORDINARIA

### OPERE ULTRANNUALI VITA, MORTE E MIRACOLI

di Lelio Cacciapaglia\* e Roberto Protani\*\*

*Il recente cambio di rotta dell' Agenzia delle entrate in materia di lavori in corso di esecuzione ( Risoluzione n. 117/E del 5 novembre 2010) rispetto ad una criticata interpretazione del recente passato ( Risoluzione n. 260/E del 22 ottobre 2009), nonché l' emanazione da parte dell' Istituto di Ricerca dei dottori commercialisti e degli esperti contabili della Circolare n. 21/IR del 16 novembre 2010 a commento dell' intera disciplina sugli appalti, forniscono lo spunto per un focus sugli aspetti giuridici, contabili e fiscali delle opere ultrannuali su commessa. Per quanto riguarda i nuovi obblighi di tracciabilità negli appalti pubblici si rinvia alla informativa al cliente pubblicata sulla **Settimana Professionale n. 43/2010**.*

\* *Docenta SSEF, Pubblicista*

\*\* *Dottore commercialista in Latina, revisore contabile*

#### COMITATO TECNICO SCIENTIFICO

Collaborano alle attività CTS gli esperti del Centro Studi Fiscali Seac

**Lelio Cacciapaglia**

**Renato Portale**

**Paolo Chizzola**

**Luciano De Angelis**

**Roberto Protani**

**Jgor Merighi**

**Fabrizio Giovanni Poggiani**

**Raffaella Vio**

**Tullio Zanin** – coordinatore del Comitato Tecnico Scientifico.

Il contratto di appalto è una fattispecie tipica disciplinata dal C.C., il quale prevede che “l'appalto è 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.”.

L'art. 1665 del C.C. prevede, tra l'altro, che:

- salva diversa pattuizione o uso contrario, l'appaltatore ha diritto al pagamento del corrispettivo quando l'opera è **accettata** dal committente;
- l'opera si intende accettata, ancorché non si sia proceduto alla **verifica**, se il committente riceve senza riserve la consegna dell'opera;
- 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.

MOMENTI DEL CONTRATTO D'APPALTO	
VERIFICA	Complesso delle operazioni materiali poste in essere al fine di accertare la corretta esecuzione dell'opera o del servizio commissionato.
COLLAUDO	Dichiarazione finale (quale coronamento dell'attività di verifica) con cui il committente – o un terzo da lui incaricato – comunica che l'opera è esente da difformità o vizi.
ACCETTAZIONE	Atto unilaterale e recettizio con cui il committente comunica all'appaltatore di accettare l'opera. Tale atto assume fondamentale rilevanza, come si evince dall'art. 1665 del C.C. .

## GLI EFFETTI DERIVANTI DALL'ACCETTAZIONE

Dall'accettazione dell'opera derivano i seguenti rilevanti effetti:

1. viene **liberato** l'appaltatore da ogni responsabilità per i **vizi non occulti**;
2. sorge il **diritto** del committente alla **consegna dell'opera**, se non sia già in suo possesso;
3. determina il **passaggio del rischio** e pericolo dall'appaltatore al committente;
4. comporta il **passaggio della proprietà** dall'appaltatore al committente.



### Attenzione

L'Agenzia, nella Risoluzione n. 260/E del 2009 ha osservato che nel caso in cui il contratto preveda, all'atto del pagamento del corrispettivo liquidato a fronte 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 successivo.

## IL CORRISPETTIVO PER L'OPERA

Il C.C. stabilisce che l'appaltatore ha diritto al pagamento quando l'opera è **accettata** salvo che le parti o gli usi, non stabiliscano diversamente.



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

## GLI ANTICIPI E GLI ACCONTI

Gli anticipi e gli acconti vanno indicati nella voce **6) Acconti** della macroclasse **D) Debiti** dello stato patrimoniale. Vi possono essere iscritti due componenti assai diverse tra loro dal punto di vista giuridico:

- **anticipi** ricevuti dai committenti per **lavori da eseguire**;
- **acconti** ottenuti in corso d'opera a fronte dei **lavori compiuti** ma non ancora liquidati.



**Attenzione** L'art. 2424 C.C., in proposito, non prevede una separata classificazione di dette poste; a far chiarezza sul punto interviene il documento OIC n. 23, il quale sancisce che la distinta indicazione sia adeguatamente illustrata in **nota integrativa**.

Spesso i pagamenti in acconto vengono determinati in relazione al valore raggiunto o allo stato di avanzamento dei lavori. Tale modalità di corresponsione del prezzo trova giustificazione nella necessità di fornire all'appaltatore i fondi utili per la continuazione dei lavori.



**Importante** 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 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**.



**Attenzione** Se il contratto di appalto d'opera ultrannuale è stato previsto tra le parti 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. In questo caso il **pagamento fa presumere l'accettazione** della partita che in tal modo viene ad acquistare autonomia rispetto all'intera opera.

## LE RITENUTE A GARANZIA

Il committente (o il subappaltante nel caso di subappalto) usualmente effettua delle ritenute a garanzia sul corrispettivo liquidato volte a garantire la corretta:

- realizzazione dei **lavori**;
- esecuzione degli **adempimenti**, imposti dalla legge a tutela dei lavoratori, da parte dell'appaltatore o del subappaltatore.

Queste somme vengono **svincolate** dal committente (o dal subappaltante) una volta effettuato il **collaudo**, subordinatamente alla presentazione di attestati liberatori da parte degli istituti previdenziali e assicurativi.



**Attenzione** Nei contratti di appalto o subappalto vengono effettuate ritenute a garanzia della corretta esecuzione da parte dell'appaltatore o del 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, co. 2, del D.Lgs. n. 276/2003 e art. 35, co. 28, D.L. n. 223/2006), con la funzione di garantire il committente o il subappaltante in occasione di azioni volte al risarcimento del danno al verificarsi di inadempimenti.

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'appaltatore.



**Importante** In altre parole, le **ritenute a garanzia non hanno alcun impatto sul conto economico** esauendo la loro funzione nell'ambito dello stato patrimoniale. Ed infatti, nel bilancio dell'appaltatore, l'ammontare delle ritenute a garanzia figurerà quale posta di **credito** da iscrivere nello **stato patrimoniale**, da incassare all'atto del collaudo finale.

## L'APPALTO PER PARTITE

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

### CODICE CIVILE

#### Art. 1666 - verifica e pagamento di singole partite

*Se si tratta di opere da eseguire per partite, ciascuno dei contraenti può chiedere che la verifica avvenga per le singole partite. In tal caso l'appaltatore può domandare il pagamento in proporzione dell'opera eseguita. Il pagamento fa presumere l'accettazione della parte di opera pagata; non produce questo effetto il versamento di semplici acconti (art. 181).*



**Importante** 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).



**Attenzione** 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, co. 1, e 1668, co. 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, co. 1, C.C. (rimozione del vizio, riduzione corrispettivo, risarcimento del danno).

Conseguentemente, come già detto, sia il committente sia l'appaltatore possono chiedere che la verifica avvenga per singole partite e non ad opera ultimata. Dal momento dell'accettazione della singola partita 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, co. 2, C.C.).



**Importante** L'appalto per partite, pertanto, fa sì 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) e che il pagamento del prezzo relativo alla partita acquista valenza di accettazione presunta.

In definitiva, si determina una situazione simile con la parte dell'opera verificata e con il S.A.L. accettato relativo a tale verifica (Cass. civ., sez. I, 29 marzo 1996, n. 2928). La previsione di eventuali ritenute a garanzia sembra però di ostacolo a quanto sopra.

---

## LE OPERE ULTRANNUALI NEL BILANCIO DI ESERCIZIO

---

Il documento **OIC n. 23**, rubricato "Lavori in corso su ordinazione", è il punto di riferimento per la rilevazione nel bilancio di esercizio delle opere ultrannuali.

La qualifica di opere in corso è subordinata alla presenza di precisi elementi:

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

I lavori in corso sono suddivisibili, anche per il diverso impatto contabile e fiscale, in:

- **commesse a lungo termine** - durata dell'attività di produzione eccedente i 12 mesi;
- **commesse a breve termine** - durata dell'attività di produzione non eccedente i 12 mesi.

Detti lavori, possono essere classificati in base alla modalità di determinazione del corrispettivo.

<p><b>A PREZZO PREDETERMINATO</b></p>	<p>L'impresa appaltatrice s'impegna ad eseguire l'opera complessiva in cambio di un corrispettivo fisso (o di un corrispettivo stabilito per le varie voci di lavoro).</p>
<p><b>CON PREZZO BASATO SUL COSTO CONSUNTIVO PIÙ IL MARGINE</b></p>	<p>Il corrispettivo è 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 (percentuale sull'ammontare dei costi o importo fisso).</p>

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, previsto anche in ambito fiscale). 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.*";
- del **costo** (metodo della commessa completata), criterio peraltro che, per effetto dell'abrogazione del co. 5 dell'art. 93 del TUIR, ad opera dell'art. 1, co. 70, della L. 27 dicembre 2006, n. 296, non è più permesso dalla normativa fiscale, se non per le commesse a breve termine (entro 12 mesi),.

È evidente che la logica di contabilizzazione (metodo dei corrispettivi maturati, piuttosto che il metodo del costo), passa inevitabilmente attraverso la disamina delle caratteristiche tecniche ed economiche di volta in volta ascrivibili alla commessa oggetto di valutazione.

## COMMESSA ARTICOLATA PER PARTITE COMPLETATE NELL'ANNO (CONSEGNA LOTTI)

Nell'ipotesi di opere pluriennali articolate *per partite* ogni singola costruzione, come già detto, può essere considerata un "bene" a sé stante, sebbene parte integrante di un più ampio progetto. Laddove 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 risulterà alcuna commessa in rimanenza;
- saranno iscritti 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).



**Attenzione** Merita di essere nuovamente ricordato che l’Agenzia delle entrate, nella Risoluzione n. 260/E del 2009 ha fatto presente che ove il contratto preveda 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 successivo.

## COMMESSA ARTICOLATA PER PARTITE NON COMPLETATE NELL’ANNO (CONSEGNA LOTTI)

Se la lavorazione della partita (lotto) prosegue oltre l’esercizio, e sussistono le condizioni richieste dal documento OIC n. 23, la commessa sarà valorizzata a rimanenza e così i corrispettivi non ancora realizzati ma già maturati saranno riflessi nella quantificazione del magazzino lavori in corso, in ragione dell’impiego del metodo della percentuale di completamento (vedi oltre per un esempio concreto di tale metodo).

## IL METODO DEI CORRISPETTIVI MATURATI

Tanto premesso, al fine di contabilizzare i “lavori in corso su ordinazione” nel rispetto del principio di competenza temporale, è necessario adottare un idoneo **procedimento di rilevazione dei costi e dei ricavi di commessa**, che consenta la loro attribuzione all’esercizio cui sono effettivamente riferibili, ossia nell’esercizio in cui si svolge l’attività della commessa stessa. 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**), individuando:

- ricavi realizzati, da un lato;
- costi inerenti, dall’altro.

Nella tabella sono sintetizzate le più ricorrenti voci di spesa e di ricavo connesse alla realizzazione delle commesse ultrannuali.

COSTI DIRETTI	RICAVI
Materiali utilizzati per la realizzazione dell’opera	Prezzo base stabilito contrattualmente
Costo della manodopera	Eventuali rettifiche di prezzo pattuite con atti aggiuntivi
Costi dei subappaltatori	Maggiorazioni per revisione prezzi
Spese di trasferimento di impianti e attrezzature al cantiere	Corrispettivi per opere e prestazioni aggiuntive (es. varianti in corso d’opera)

Ammortamenti e noli dei macchinari impiegati	Corrispettivi aggiuntivi conseguenti a eventi i cui effetti siano contrattualmente o per legge a carico del committente
Royalties dei brevetti utilizzati nell'opera	Altri proventi accessori (es. vendita materiali non impiegati)
Costi per fidejussioni e assicurazioni specifiche	Proventi di natura finanziaria. In linea generale e indipendentemente dal metodo di rilevazione contabile scelto, i proventi finanziari (al pari degli oneri finanziari) vanno imputati direttamente al conto economico al momento in cui maturano (o sono sostenuti). Cfr. Documento OIC n. 23, par. L
Costi di progettazione	
<b>COSTI INDIRETTI</b>	
Costi di progettazione (se riferibili a più commesse)	
Costi generali di produzione o industriali	



**Attenzione** Per la valutazione delle commesse, il documento OIC n. 23 prevede che, **scelto un metodo di valutazione, è necessario applicarlo a tutte le commesse**, salva l'esistenza di specifiche situazioni che non consentano l'applicazione del metodo prescelto.

## CRITERIO DELLA PERCENTUALE DI COMPLETAMENTO – IN COSA CONSISTE

T Trattasi del cd. **criterio dei corrispettivi pattuiti**. I costi, i ricavi e il “margine di commessa” (leggasi, guadagno) sono riconosciuti in funzione dell'avanzamento dell'attività produttiva e, quindi, attribuiti agli esercizi in cui tale attività si esplica.



CONDIZIONI PER L'APPLICAZIONE DEL CRITERIO DELLA PERCENTUALE DI COMPLETAMENTO	Deve esistere un <b>contratto vincolante</b> per le parti che definisca chiaramente le obbligazioni e, in particolare, il <b>diritto al corrispettivo</b> da parte dell'esecutore dell'opera
	Le opere devono essere, per contratto, specifiche per il cliente e con l' <b>avanzamento del lavoro</b> esse sempre più devono riflettere le caratteristiche tecniche richieste dallo stesso
	Vi deve essere la possibilità di effettuare <b>stime ragionevoli e attendibili dei ricavi e dei costi di commessa</b> in base allo stato di avanzamento, in correlazione a stime dei ricavi e dei costi della commessa da sostenere
	Vi deve essere la possibilità di identificare e <b>misurare attendibilmente</b> i ricavi e i costi riferibili alla commessa, così da poterli periodicamente confrontare con quelli precedentemente stimati
	<b>Non</b> vi devono essere <b>condizioni di aleatorietà</b> connesse a condizioni contrattuali o fattori esterni di tale entità da rendere le stime relative al contratto dubbie o inattendibili

In pratica, l'applicazione di tale criterio si estrinseca:

- nel valutare le **rimanenze di lavori in corso** di esecuzione in misura corrispondente al ricavo attribuibile ai servizi ed opere eseguite;
- nel riconoscere i **proventi e i costi** riferibili alle commesse nell'esercizio in cui i lavori sono eseguiti.



**Attenzione** Le perdite da sostenere per il completamento delle commesse che devono essere accertate a carico dell'esercizio in cui si rendano prevedibili (vedi oltre).

## PERCENTUALE DI COMPLETAMENTO – COME SI CALCOLA

Esistono diversi metodi per determinare la percentuale di completamento, ossia per accertare il valore dei lavori complessivamente eseguiti e, su questa base, il valore della produzione eseguita nell'esercizio, da contabilizzare, con i relativi costi, a conto economico.

I metodi più diffusi sono i seguenti.

<p><b>Metodo del costo sostenuto (cost to cost)</b></p>	<p>Per ottenere la percentuale di avanzamento, si rapportano i costi effettivi sostenuti ad una certa data ai costi totali stimati. Si applica, poi, tale percentuale al totale dei ricavi stimati di commessa, per ottenere i ricavi maturati a tale data (metodo in genere utilizzato quando i costi per la realizzazione della commessa sono molto eterogenei (materiale, ammortamenti, personale, etc.) e la commessa non è suddivisibile in modo uniforme durante il periodo di lavorazione (es. costruzione o ristrutturazione di edifici))</p>
<p><b>Metodo delle ore lavorate</b></p>	<p>La percentuale di avanzamento si calcola rapportando le ore lavorate alle ore totali previste. Metodo in genere utilizzato quando è preponderante, quale componente di costo, la mano d'opera (ad esempio, commesse per imputazione o ricognizione di dati, creazione di banche dati, etc.)</p>
<p><b>Metodo delle misurazioni fisiche</b></p>	<p>Si procede alla rilevazione delle quantità prodotte e alla valutazione delle stesse ai prezzi contrattuali, comprensivi dei compensi per revisione dei prezzi e degli eventuali altri compensi aggiuntivi. Metodo normalmente utilizzato quando la commessa è suddivisibile in modo omogeneo (ad esempio, la realizzazione di una autostrada procede ad avanzamento lavoro determinato sulla base dei Km. realizzati)</p>
<p><b>Metodo delle unità consegnate</b></p>	<p>Si valutano ai prezzi contrattuali solo le unità di prodotto consegnate, mentre i prodotti in corso di lavorazione o finiti, ma non consegnati, sono valutati al costo di produzione e sono, quindi, classificati come rimanenze di magazzino. Ad esempio, la commessa relativa alla produzione di 1.000 autovetture delle medesime caratteristiche. Tale metodo è del tutto affine al metodo di consegna per lotti</p>



**Importante**

Il documento **OIC n. 23** 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.

**IL MARGINE FINALE NEGATIVO**

**P**uò accadere che vi siano in corso d'opera delle perdite già realizzate, emerse cioè di anno in anno dalla differenza tra i ricavi di commessa maturati in ragione dei S.A.L. realizzati e i costi ad essi economicamente correlati. Queste perdite incidono direttamente nella valutazione annuale delle rimanenze.



### Attenzione

Tuttavia, è anche possibile che in ragione della lavorazione della commessa, l'impresa esecutrice reputi probabile già in corso d'opera il conseguimento di un **marginale finale negativo**. In questa evenienza, allora – una volta raccolte tutte le informazioni necessarie per quantificare in modo ragionevole e obiettivo l'ammontare delle perdite attese in formazione – è opportuno procedere all'iscrizione in bilancio di un apposito fondo rischi: trattasi di posta finanziaria da classificare nella più ampia categoria del passivo patrimoniale, nella **“voce B3) «altri fondi per rischi e oneri”**, con ciò, pertanto, negandone la natura di posta rettificativa.

## IL COMMITTENTE DEI LAVORI

Per il committente i corrispettivi parziali **liquidati in via definitiva** a favore del commissionario durante l'esecuzione della commessa, rappresentano costi da sospendere e da iscrivere nello stato patrimoniale, in quanto concorrono a formare più genericamente il valore della voce **“Immobilizzazioni in corso e acconti”**.

Tali oneri vanno registrati per competenza in ciascun esercizio in cui è avvenuto l'accertamento del S.A.L. – in considerazione del conseguente passaggio del rischio a carico del cliente medesimo – a prescindere dall'uscita monetaria, nel concreto, sopportata.



### Attenzione

Come già detto, all'atto del pagamento, è possibile che il committente 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. La relativa voce contabile costituisce una **posta finanziaria di natura debitoria** da estinguersi, di regola, in occasione del collaudo finale.

Consegnata la commessa, la voce inerente alle “Immobilizzazioni in corso e acconti” deve essere stornata e imputata (unitamente all'eventuale costo rilevato che ancora residuava da sostenere) al conto afferente al cespite ricevuto, da immettere così nel processo produttivo.



### Importante

Ci si può lasciare alle spalle senza timori l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle entrate nella Risoluzione n. 260/E del 2009 con la quale ebbe a chiarire che 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 e dell'accettazione dell'opera) sono:

- fiscalmente rilevanti come rimanenze per l'appaltatore;
- ma non sarebbero fiscalmente deducibili come costi per il committente.

Tale presa di posizione, infatti, è stata superata con la rettifica apportata con la Risoluzione n. 117/E del 2010, in cui si è data piena validità al criterio contabile come stabilito dall'OIC 4.

## IL SUBAPPALTO

Talvolta l'impresa appaltatrice decide di assegnare in subappalto tutte o parti delle fasi di esecuzione della commessa. Nella contabilità del soggetto subappaltatore, i lavori devono essere registrati rifacendosi al medesimo meccanismo di rilevazione fin qui descritto per l'appaltatore/subappaltante.



**Importante** È evidente 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 iscriverà alcuna voce in rimanenza, bensì provvederà direttamente all'iscrizione – fra i ricavi – del corrispettivo realizzato.

L'Agenzia delle entrate nella Risoluzione n. 117/E del 2010, come prima detto, ha rettificato la posizione espressa nella Risoluzione n. 260/E del 2009, 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 subappalto.

## SCRITTURE CONTABILI

L'art. 2424 C.C. prevede che il valore delle opere o servizi eseguiti sia iscritto in un'apposita voce dell'attivo dello stato patrimoniale.

### C) ATTIVO CIRCOLANTE

#### I) Rimanenze:

(...)

#### 3) Lavori in corso su ordinazione

(...)

Totale

Mentre, ai sensi dell'art. 2425 C.C., nel conto economico, il valore della produzione eseguita nell'esercizio, al netto di quella portata a ricavo, viene rilevato nella seguente voce.

### A – VALORE DELLA PRODUZIONE

(...)

#### 3 “Variazione dei lavori in corso su ordinazione”

(...)

**TOTALE VALORE DELLA PRODUZIONE (A)**

I costi sostenuti per l'esecuzione dei lavori vengono rilevati secondo competenza nel conto economico.

### B COSTI DELLA PRODUZIONE

(...)

### ESEMPIO

La società Alfa S.p.A. ha stipulato un contratto di appalto per la costruzione di un'infrastruttura (inizio dei lavori il 01/01/2008 e consegna prevista per il 30/11/2011).

Corrispettivo complessivo pattuito : €100.000,00

Costi complessivi previsti : € 80.000,00

Costi effettivamente sostenuti al 31/12/2008: € 30.000,00

Al 31 dicembre 2008, in sede di valutazione del magazzino, la società, applicando il criterio della percentuale di completamento con il metodo *cost to cost*, stimerà rimanenze per lavori in corso su ordinazione pari a:

$(30.000,00/80.000,00) \times 100 = 37,5\%$

$100.000,00 \times 37,5\% = \mathbf{37.500,00}$  (Lavori in corso su ordinazione)

### 31/12/2008

SP C - I - 3 Lavori in corso su ordinazione	37.500,00	
CE A 3 Variazione lavori in corso su ordinazione		37.500,00
Valorizzazione opere in corso di esecuzione su commessa		

### 01/01/2009

CE A 3 Variazione lavori in corso su ordinazione	37.500,00	
SP C - I - 3 Lavori in corso su ordinazione		37.500,00
Riapertura opere in corso di esecuzione su commessa		

## METODO DELLA PERCENTUALE DI COMPLETAMENTO - ESEMPIO

L'obbligo di allegazione del prospetto alla dichiarazione dei redditi, ancora oggi espressamente previsto dal co. 6 dell'art. 93 del TUIR, deve ritenersi implicitamente abrogato, per effetto delle nuove modalità di presentazione (telematica) della dichiarazione dei redditi. 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.

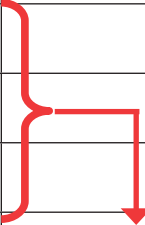
**PROSPETTO EX ART. 93, COMMA 6, DEL TUIR**

<b>Committente: Commesse Precise S.p.A.</b>	<b>Codice commessa: 17/2006</b>
<b>Contratto del: 15/03/2006</b>	<b>Descrizione:</b> lavori di ammodernamento complesso Fiera del Ponente – Via della Calce, n. 100 – Roma
<b>Inizio contrattuale lavori: 30/03/2006</b>	<b>Referente tecnico:</b> Ing. Compasso Fedele
<b>Inizio effettivo lavori: 30/03/2006</b>	<b>Recapito telefonico:</b> 06-9785654321
<b>Data ultimazione lavori prevista a contratto: 15/05/2011</b>	<b>Contabilità analitica di cantiere:</b> Ing. Misurini Attento

Si ipotizza che ci si trovi al terzo anno di avanzamento commessa.

**VALUTAZIONE DELLA COMMESSA COMMESSE PRECISE S.P.A. (COD. 17/2006) AL 31/12/2008**

<b>Voci di costo</b>	<b>Costi totali preventivati</b>	<b>Costi sostenuti</b>	<b>% sul totale</b>	<b>Corrispettivi pattuiti (1)</b>	<b>Magg. di prezzo (2)</b>	<b>TOTALE 1+2 = (3)</b>	<b>% sul totale (4)</b>	<b>Valutazione totale 3x4 (5)</b>
Materiale	600.000,00	200.000,00						
Retribuzioni	120.000,00	20.000,00						
Lavori esterni	300.000,00	100.000,00						
Ammortamenti	25.000,00	5.000,00						
Altro (specificare)	10.000,00	50.000,00						
	<b>1.055.000,00</b>	<b>375.000,00</b>	<b>35,54</b>	<b>1.400.000,00</b>		<b>1.400.000,00</b>	<b>35,54</b>	<b>497.630,00</b>
<b>Corrispettivi già liquidati in via definitiva (Fatture già emesse al 31/12/2008 – Cfr. dettaglio nella tabella successiva)</b>								<b>300.000,00</b>
<b>Valutazione totale eseguita (valore lordo delle rimanenze al 31/12/2008)</b>								<b>197.630,00</b>

VALUTAZIONE DELLA COMMESSA COMMESSE PRECISE S.P.A. (COD. 17/2006) AL 31/12/2008		
CORRISPETTIVI CONTRATTUALI	(importo)	(importo)
Corrispettivi nominali contrattualmente pattuiti	1.200.000,00	
Corrispettivi per varianti progettuali:	200.000,00	
Corrispettivi revisione prezzo:	zero	
<b>Totale complessivo dei corrispettivi pattuiti (C)</b>		<b>1.400.000,00</b>
<b>CORRISPETTIVI LIQUIDATI IN VIA DEFINITIVA</b>		
<b>Importi già imputati a "Ricavi per prestazioni di servizi resi"</b>		
<i>Anno 2006</i>	<b>50.000,00</b>	
<i>Anno 2007</i>	<b>100.000,00</b>	
<i>Anno 2008</i>	<b>150.000,00</b>	
<b>Tot. già fatturato per "Ricavi per prestazioni di servizi resi" (D)</b>		<b>300.000,00</b>
Valutazione delle prestazioni eseguite (vedi prospetto precedente) (E)		<b>497.630,00</b>
Rimanenze in corso di esecuzione al 31/12/2008 (E - D)		<b>197.630,00</b>

### All'atto dell'emissione della fattura nel 2008

SP CII 1 Credito v/ Commesse Precise S.p.A.	150.000,00	
CE A1 Ricavi per prestazioni di servizi		150.000,00

Si è ipotizzato che la società abbia acquisito la commessa in subappalto e abbia eseguito operazioni soggette al reverse charge poiché operante nel settore edile. Tali operazioni, si ricorda, sono considerate imponibili a tutti gli effetti, anche se ad aliquota zero; nella fattura è necessario indicare la dicitura: "operazione senza applicazione dell'IVA in quanto soggetta al reverse charge, ai sensi del'art. 17, c. 6, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633".

La fattura deve essere:

1. annotata nel registro delle fatture emesse;
2. contabilizzata nella liquidazione periodica;
3. riportata nella comunicazione annuale dati IVA;
4. riportata nella dichiarazione annuale IVA.

**31/12/2008**

SP C – I - 3 Lavori in corso su ordinazione	197.630,00	
CE A 3 Variazione lavori in corso su ordinazione		197.630,00
Valorizzazione opere in corso di esecuzione su commessa		

**01/01/2009**

CE A 3 Variazione lavori in corso su ordinazione	197.630,00	
SP C – I - 3 Lavori in corso su ordinazione		197.630,00
Riapertura opere in corso di esecuzione su commessa		

### Carte di lavoro

[Scarica l'allegato](#)



Ditta: \_\_\_\_\_

**OPERE IN CORSO DI ESECUZIONE: BILANCIO AL \_\_\_\_\_**

<b>Committente:</b>	<b>Codice commessa:</b>
<b>Contratto del:</b>	<b>Descrizione:</b>
<b>Inizio contrattuale lavori:</b>	<b>Referente tecnico:</b>
<b>Inizio effettivo lavori:</b>	<b>Recapito telefonico:</b>
<b>Data ultimazione lavori prevista a contratto:</b>	<b>Resp. contabilità analitica di cantiere:</b>



VALUTAZIONE DELLA COMMESSA _____ (COD. _____) AL 31/12/20XX								
Voci di costo	Costi totali preventivati	Costi sostenuti	% sul totale	Corrispettivi pattuiti (1)	Magg. di prezzo (2)	TOTALE 1+2 = (3)	% sul totale (4)	Valutazione totale 3x4 (5)
Materiale								
Retribuzioni								
Lavori esterni								
Ammortamenti								
Altro (specificare)								
<b>Corrispettivi già liquidati in via definitiva (Fatture già emesse al 31/12/20xx – Cfr. dettaglio nella tabella successiva)</b>								
<b>Valutazione totale eseguita (valore lordo delle rimanenze al 31/12/20xx)</b>								

VALUTAZIONE DELLA COMMESSA _____ (COD. _____) AL 31/12/20XX		
corrispettivi contrattuali	(importo)	(importo)
Corrispettivi nominali contrattualmente pattuiti		
Corrispettivi per varianti progettuali:		
Corrispettivi revisione prezzo:		
<b>Totale complessivo dei corrispettivi pattuiti (C)</b>		
<b>CORRISPETTIVI LIQUIDATI IN VIA DEFINITIVA</b>		
<b>Importi già imputati a “Ricavi per prestazioni di servizi resi”</b>		}
<i>Anno 20xx</i>		
<i>Anno 20xx</i>		
<i>Anno 20xx</i>		
<b>Tot. già fatturato per “Ricavi per prestazioni di servizi resi” (D)</b>		
Valutazione delle prestazioni eseguite (vedi prospetto precedente) (E)		
Rimanenze in corso di esecuzione al 31/12/20xx (E – D)		

\_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

SP CII 1 Credito v/Cliente	XXXX
CE A1 ricavi per prestazioni di servizi	YYYY
SP II 4bis Erario Iva c/vendite ( <b>se non reverse charge</b> )	ZZZZ

31/12/20xx

SP C 13 Lavori in corso su ordinazione	WWW
CE A 3 Variazione lavori in corso su ordinazione	WWW

01/01/20xx

CE A 3 Variazione lavori in corso su ordinazione	WWW
SP C 13 Lavori in corso su ordinazione	WWW

## LE IMPOSTE SUI REDDITI – LA RIMANENZA DI MAGAZZINO

La disciplina ai fini delle imposte sui redditi delle opere ultrannuali realizzate su commessa, per i soggetti che adoperano i principi contabili nazionali, è contenuta nell'art. 93 del TUIR.

Rientrano nell'ambito applicativo della norma in esame le opere, le forniture e i servizi aventi le seguenti caratteristiche:

- devono essere pattuiti come **oggetto unitario** attraverso taluni tipi di contratti quali l'appalto, la somministrazione, la vendita su ordinazione e altri contratti similari;
- devono avere un tempo di esecuzione **superiore ai 12 mesi**.

### Esempio

Fornitura "chiavi in mano"



- di un sistema informatico personalizzato;
- del restauro di un'opera d'arte;
- di un ponte.



### Importante

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 prestazioni.

L'art. 92 del TUIR, prevede che:

- le **rimanenze annuali** finali di dette opere, forniture e servizi debbono essere 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);
- 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 contabili (Ris. Ministero delle finanze n. 9/2492 del 31 gennaio 1981).

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*".



### Importante

Anche dal punto di vista fiscale, così come dal punto di vista civilistico-contabile, i corrispettivi rilevanti ai fini della valutazione non corrispondono agli anticipi eventualmente incassati (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).

Infatti:

- i SAL sono erogati per prestazioni già eseguite;
- gli anticipi sono versati dal committente per lavori ancora da eseguire che determinano soltanto rapporti di debito/credito tra le due parti contraenti.



### Importante

Anche le ritenute a garanzia non incidono sul conto economico avendo esclusivamente rilevanza finanziaria. I corrispettivi liquidati a titolo definitivo dal committente si comprendono invece tra i ricavi dell'impresa esecutrice, riducendo corrispondentemente le rimanenze. Tutto ciò è anche conforme al trattamento fiscale della commessa.

## IMPOSTE SUI REDDITI – LE MAGGIORAZIONI DI PREZZO

Per quel che attiene le maggiorazioni di prezzo, si ricorda che l'art. 93, co. 2, del TUIR prevede che le medesime assumano rilevanza fiscale soltanto se trovano il loro fondamento in disposizioni di legge o in clausole contrattuali.

Le **maggiorazioni di prezzo** riguardano (Ministero delle finanze n. 36/9/1918 del 1982):

- revisione prezzi;
- riserve;
- maggiori corrispettivi per aumenti o variazioni delle opere ordinati durante l'esecuzione dei lavori;
- qualsiasi altro titolo che trovi il suo fondamento nella legge o nel contratto.

**I relativi maggiori corrispettivi** concorrono:

- a formare rimanenze finali se riferibili ad opere ancora in corso di esecuzione o a parti dell'opera coperte da stati di avanzamento;
- alla formazione dei ricavi, se si concretizzano in corrispettivi liquidati a titolo definitivo nello stesso periodo d'imposta;
- quali **sopravvenienze attive**, se riferibili a corrispettivi liquidati in via definitiva in periodi di imposta precedenti.



### Attenzione

Le “riserve” di revisione prezzi formulate dall'appaltatore nel corso dei lavori 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 certezza. (Cass. civ., sez. tributaria, 26 aprile 2001, n. 6084).

Tale principio, chiaro nei suoi concetti, tuttavia, è oggettivamente complesso da gestire posto che sembra evidente che solo il giudice potrà sostenere la liceità o la pretestuosità della reversa formulata dal committente.



### Importante

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%.

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.