

# ANCE

ASSOCIAZIONE NAZIONALE COSTRUTTORI EDILI

Prot. n. 20 C8/V  
Fiscalità Edilizia  
Rif. Vs.

Spett.le  
Agenzia delle Entrate  
Direzione Centrale Normativa  
Via C. Colombo, n.426 c/d  
00145 Roma

23 aprile 2010

Roma,

Oggetto: *Richiesta di consulenza giuridica  
(C.M. 99/2000) – Valutazione  
rimanenze di opere pluriennali –  
Chiarimenti sulla R.M. n. 260/E del  
22 ottobre 2009*

Pervengono alla nostra Associazione numerose richieste di chiarimenti sull'effettiva portata della *Risoluzione n.260/E del 22 ottobre 2009*, con la quale l'Agenzia delle Entrate, affrontando il trattamento fiscale e contabile delle trattenute operate dal committente, a garanzia della corretta realizzazione dei lavori e degli adempimenti contributivi dovuti dall'appaltatore, si è espressa altresì sulla valutazione fiscale delle rimanenze di opere pluriennali, con un orientamento che suscita numerose perplessità.

In particolare, il caso analizzato riguarda un appalto per la realizzazione di un'opera pubblica di durata pluriennale, per la quale parte dei lavori sono stati affidati in subappalto.

L'esecuzione della stessa prevede (sia per quanto riguarda i rapporti tra committente ed appaltatore, sia per quanto riguarda i rapporti tra quest'ultimo ed il subappaltatore) l'emissione di Stati Avanzamento Lavori (S.A.L.), a fronte di "certificati di pagamento" in cui vengono indicati gli importi dovuti e le ritenute operate dal committente/appaltatore nei confronti del appaltatore/subappaltatore, a garanzia della corretta realizzazione dei lavori e degli adempimenti contributivi dovuti.

Al riguardo, l'Agenzia precisa che, nell'ipotesi di contratto di appalto<sup>1</sup>, si rende in ogni caso applicabile il disposto dell'**art.109, comma 2, lett.b, del TUIR – D.P.R. 917/1986**, 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.

---

<sup>1</sup> Artt.1655 e ss. del Codice Civile.

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'art.1666 c.c.), i corrispettivi liquidati a fronte di S.A.L. definitivamente accettati (che implicano l'accettazione, senza riserve, della singola partita) sono considerati ricavi per l'appaltatore<sup>2</sup>;
- **opere eseguite “unitariamente”**, i corrispettivi liquidati in via provvisoria a fronte di S.A.L. 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*”, che, ai sensi dell'**art.93 del TUIR – D.P.R. 917/1986**, deve avvenire in base ai corrispettivi pattuiti.

A tal fine i corrispettivi liquidati in via provvisoria dovranno essere assunti al lordo delle ritenute di garanzia operate dal committente (ancorché tali importi sono corrisposti all'appaltatore solo all'ultimazione dell'opera)<sup>3</sup>.

Specularmente, l'Agenzia, rinviando al citato art.109, comma 2, lett.b, del TUIR, anche per ciò che attiene ai costi di realizzazione dell'opera, afferma che *«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 (...) l'esborso sostenuto dal committente non costituisce un costo (...). Il costo rileva fiscalmente (...) soltanto nel periodo d'imposta in cui interviene l'accettazione definitiva»*.

Pertanto, sulla base dei chiarimenti forniti dall'Amministrazione, sembra desumersi che:

- in caso di **opere eseguite “per partite”** (art.1666 c.c.), i corrispettivi liquidati a fronte di SAL definitivamente accettati sono considerati:
  - ricavi per l'appaltatore,
  - costi per il committente
- in caso di **opere eseguite “unitariamente”**, i corrispettivi liquidati in via provvisoria (prima del collaudo dell'opera) a fronte di SAL:
  - sono rilevanti come rimanenze per l'appaltatore,

<sup>2</sup> In questo caso dall'accettazione senza riserve della singola partita, normalmente effettuata con l'accettazione del 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.

<sup>3</sup> In tal senso cfr. **Circolare Ministeriale n.36/9/1918 del 22 settembre 1982**, con la quale l'Amministrazione finanziaria ha fornito chiarimenti in ordine ai criteri di valutazione delle rimanenze di opere di durata pluriennale.

- non costituiscono costi di competenza dell'esercizio per il committente.

Tale affermazione, quando applicata al rapporto tra appaltatore e subappaltatore, suscita notevoli criticità interpretative e appare contraria al principio di correlazione tra costi e ricavi, nonché ai criteri di corretta redazione del bilancio civilistico, sanciti, per ciò che concerne i "lavori in corso su ordinazione", dal **Principio Contabile OIC n. 23**, la cui validità applicativa, ai fini fiscali, è stata ammessa dalla stessa Amministrazione Finanziaria nella Risoluzione n.9/2492 del 31 gennaio 1981<sup>4</sup>.

Una lettura sistematica della citata R.M. 260/E/2009, unitamente ai metodi di valutazione delle rimanenze indicati nel Principio Contabile OIC n.23, infatti, sembrerebbe affermare 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 (S.A.L. liquidati al subappaltatore in via provvisoria).**

La tecnica contabile più utilizzata è, infatti, quella della "percentuale di completamento", con il "metodo del costo sostenuto" (cd. *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 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.*)<sup>5</sup>;

- **non potrebbe specularmente considerare tali costi fiscalmente deducibili nel medesimo esercizio.**

Così come affermato dall'Agenzia delle Entrate, nella R.M. 260/E/2009, infatti, trattandosi di prestazioni non ancora ultimate, i relativi costi non potrebbero ritenersi "sostenuti" ai sensi dell'art.109, comma 2, lett. b, del TUIR – D.P.R. 917/1986.

---

<sup>4</sup> In particolare, in tale pronuncia, l'Amministrazione sottolinea che, nel silenzio della legge fiscale, possa essere adottata qualsiasi metodologia economico-aziendale di valutazione "a corrispettivi" delle rimanenze, purché fondata su criteri precisi.

<sup>5</sup> La possibilità di includere tra i costi sostenuti nel periodo d'imposta anche le spese relative ai lavori affidati in subappalto, ancorché non ancora ultimati, è ammessa dallo stesso Principio Contabile OIC n.23 che, al par. D.II.c.5, afferma «*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.*»

Appare, quindi, evidente che l'applicazione concreta di tale criterio contraddice il principio di correlazione tra costi e ricavi, che costituisce il criterio fondamentale per la valutazione "a corrispettivi" delle rimanenze di opere pluriennali, sancita dall'art.93 del TUIR – D.P.R. 917/1986 che, per quanto riguarda i lavori in corso di esecuzione, si ritiene prevalga rispetto al principio di competenza, di cui all'art.109 del medesimo TUIR.

Se così non fosse, si arriverebbe all' "assurda" conclusione che l'appaltatore, nell'ipotesi in cui affidi integralmente l'esecuzione dei lavori in subappalto, all'atto della liquidazione dei S.A.L. provvisori, non potendo considerare tali importi come costi sostenuti sino all'ultimazione dell'opera, non potrebbe valorizzare le rimanenze che risulterebbero pari a zero, in netto contrasto con quanto prevede il citato art.93<sup>6</sup>.

Per contro, la centralità del principio di correlazione tra costi e ricavi è stata precisata dalla stessa Amministrazione, che si è espressa con la citata R.M. n.9/2492 del 1981, affermando che la valutazione "a corrispettivi" delle rimanenze «*pur muovendo dalla considerazione dei costi sostenuti ("prestazioni effettuate sin dall'inizio"), va effettuata in base ai ricavi che sono da ritenersi correlativi a tali costi. Essa è quindi incentrata sul rapporto "costi sostenuti" e "corrispettivi presunti corrispondenti" e si sostanzia nella valorizzazione delle rimanenze a ricavi e non a costi, in modo che una percentuale di utile, calcolata sulla base del complessivo corrispettivo pattuito, venga considerata a carico di ogni singolo esercizio interessato dall'esecuzione delle opere o dalla prestazione del servizio*».

Tra l'altro, l'applicazione concreta di quanto affermato dall'Agenzia nella R.M. 260/E/2009 contrasterebbe con la stessa finalità della valutazione "a corrispettivi" delle rimanenze di opere pluriennali che, come evidenziato nella pronuncia ministeriale del 1981 sopra riportata, è quella di "spalmare" l'utile di commessa in tutti gli esercizi di esecuzione dei lavori.

Infatti, negli esercizi di esecuzione dell'opera, si realizzerebbe una rilevante redditività della commessa ed una sua conseguente elevata tassazione (in assenza di costi per il subappalto deducibili), mentre nell'esercizio in cui interviene l'ultimazione della prestazione si registrerebbe una rilevante "perdita di commessa" (dovuta all'imputazione, in quel periodo d'imposta, di tutti i costi connessi al subappalto).

Si segnala, infine, che lo stesso Principio Contabile OIC n.23 - "Lavori in corso su ordinazione" precisa che:

- *«tra i costi della produzione vengono rilevati i costi riferibili a tali opere e servizi, classificati per natura, sostenuti nell'esercizio in esecuzione dell'opera (quali acquisti, subappalti, manodopera), nonché gli ammortamenti dei macchinari e di eventuali oneri differiti,*

---

<sup>6</sup> A tale conclusione si giungerebbe considerando che, in base al "metodo del costo sostenuto", il rapporto tra costi sostenuti nel periodo d'imposta per l'esecuzione dei lavori e costi totali stimati risulterebbe pari a zero.

*gli accantonamenti, ecc.» (paragrafo D.I.b., punto 2, riferito al criterio della percentuale di completamento);*

- *«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 (...). 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.» (paragrafo D.II.c.5., relativo ai metodi o parametri per la determinazione della percentuale di completamento<sup>7</sup>).*

***Tutto ciò premesso, si chiede di confermare che, qualora nella determinazione del valore delle rimanenze (componente positivo di reddito) si sia tenuto conto dei costi relativi a lavori affidati in subappalto, sostenuti nel periodo d'imposta (S.A.L. liquidati al subappaltatore in via provvisoria), si possa specularmente considerare tali costi fiscalmente deducibili nel medesimo esercizio, nel rispetto del principio di correlazione tra costi e ricavi.***

Solo in tal modo, verrebbe rispettata la *ratio* dell'art.93 del TUIR - D.P.R. 917/1986, cui si sono conformate tutte le imprese nella valutazione delle rimanenze di opere ultrannuali, che è quella di far sì che una percentuale di utile, calcolata sulla base del complessivo corrispettivo pattuito, venga considerata a carico di ogni singolo esercizio interessato dall' esecuzione delle opere o dalla prestazione del servizio.

Rimanendo a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti che si rendano necessari ed urgenti, in vista delle prossime scadenze fiscali, si resta in attesa di conoscere il Vostro orientamento in materia e si porgono distinti saluti.

  
IL DIRETTORE GENERALE

Federico Merola

---

<sup>7</sup> Cfr. Nota 5