IRES – Valutazione delle rimanenze finali di opere ultra-annuali

2 Novembre 2004

Non concorrono alla determinazione del reddito imponibile, tra le variazioni delle rimanenze finali delle opere realizzate mediante contratto d`appalto ultrannuale (quali maggiorazioni di prezzo) le richieste che l`appaltatore formula all`appaltante per ottenere il pagamento di somme relative a fatti non collegati a disposizioni specifiche di legge nè dipendenti da clausole contrattuali (cd «riserve»).

Questo in estrema sintesi ciò che ribadisce l`Associazione dei Dottori Commercialisti di Milano che, nella **Norma di comportamento n.157**, riaffronta il tema del trattamento fiscale delle maggiorazioni di prezzo imponibili agli effetti delle imposte sui redditi (di cui all`art.93- ex art. 60-, comma 2 del D.P.R. 917/1986), tra le quali rientrano anche le cosiddette «riserve di revisione prezzi» relative a contratti di appalto di opere pubbliche.

Come noto, la citata disposizione prevede che le variazioni delle rimanenze finali delle opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale, rispetto alle esistenze iniziali, concorrono a formare il reddito dell`esercizio e la loro valutazione è operata sulla base dei corrispettivi pattuiti.

Nella valutazione di dette rimanenze finali, rientrano anche le maggiorazioni di prezzo richieste in applicazione di disposizioni di legge o di clausole contrattuali, finchè non definitivamente stabilite, in misura non inferiore al 50%.

In sostanza, sotto il profilo fiscale, secondo quanto chiarisce l`AdC di Milano, il Legislatore intende distinguere tra:

- Ü le maggiorazioni di prezzo richieste dall`appaltatore sulla base delle pattuizioni concluse fra le parti o sulla base di specifiche disposizioni di legge,
- Ü dalle maggiorazioni di prezzo richieste sulla base dei principi generali del diritto.

Solo le prime rientrerebbero nel disposto dell`art.93, comma 2 del TUIR 917/1986, tra le quali, sicuramente, sono comprese le disposizioni di cui all`art.1664 del Codice Civile e le disposizioni speciali che regolano i lavori pubblici.

Pertanto, tale norma è da intendersi di natura speciale, utilizzabile, quindi, solo nei casi specifici ivi previsti.

Dovrebbero, invece, come sostenuto da tempo dall`ANCE, essere escluse dalla citata disposizione tributaria, tutte le ulteriori maggiorazioni di prezzo richieste dall`appaltatore, quali, ad esempio:

- Ü quelle di carattere risarcitorio,
- Ü le somme pretese per il prolungamento delle attività di cantiere oltre i termini stabiliti,
- Ü le attività eseguite oltre le previsioni contrattuali, che non siano state specificamente richieste dal committente, ma che siano state comunque rese dall`appaltatore.

In tal senso, si era già espressa la giurisprudenza, che ha più volte esaminato la tematica in oggetto, affermando, da ultimo, nella Sentenza della Corte di Cassazione, Sez. Trib., 2 novembre 2001, n.13582 (*Cfr. Imposte sui redditi – Irrilevanza delle "riserve"" formulate dall`appaltatore del 17 giugno 2002*), chedevono essere considerate aspettative di ricavi e, come tali, non imponibili ai fini delle imposte sui redditi, le richieste di maggiori compensi fondate su varianti in corso d`opera, definibili come proposte di modifica del contratto, e le richieste di carattere risarcitorio.

Per completezza, si segnala che, ai fini della redazione del bilancio, la nota esaminata rinvia alle disposizioni delprincipio contabile n. 23.

Questo chiarisce che la definizione contabile dei corrispettivi aggiuntivi, in ragione dell`elevato grado di incertezza sugli ammontari riconosciuti e sui tempi d`incasso, deve essere operata nel rispetto del principio della prudenza, e, quindi, «*il ristoro dell`onere o l`esistenza del provento devono essere rilevati come differimento di costi o riconoscimento di ricavi, limitatamente agli ammontari la cui manifestazione e quantificazione siano ragionevolmente certi*».

La rilevanza delle richieste di maggiorazione di prezzo, diverse da quelle considerate dall`art.93, va quindi individuata dalle parti contraenti utilizzando i principi generali stabiliti dall`art. 109, comma 1, secondo periodo, dello stesso D.P.R. n. 917/1986

Di conseguenza:

- – l`appaltante considera fiscalmente rilevanti i costi derivanti dalle richieste avanzate dal prestatore del servizio solo quando si verificano i requisiti di certezza e di obiettiva determinabilità richiesti dalla norma;
- – l`appaltatore considera come componenti positivi di reddito i ricavi per l`importo imputato in sede di formazione del bilancio di esercizio, determinato secondo i corretti criteri civilistici e contabili.

La norma di comportamento dell`AdC di Milano, pur non avendo valore normativo, assume estrema importanza, in quanto costituisce legittimazione autorevole delle modalità di valutazione delle rimanenze per i contratti di appalto di durata ultrannuale e si fonda, ormai, su un consolidato orientamento della Corte di Cassazione.

A questo punto, un pronunciamento ufficiale dell`Amministrazione finanziaria porterebbe a felice conclusione l`azione portata avanti dall`ANCE, anche a supporto del diffuso contenzioso sviluppatosi in materia a carico delle imprese associate.

4391-Norma di comportamento n.157.pdfApri