Abbassamento delle soglie europee per gli appalti di lavori, servizi e forniture

20 Novembre 2010
è ufficiale la risposta che l`Agenzia delle Entrate ha fornito all`ANCE, in merito alla valutazione delle rimanenze di opere pluriennali ed alla conseguente deducibilità dei costi del subappalto.
Con la **Risoluzione n.117/E del 5 novembre 2010**, viene, infatti,definitivamente confermato che, se nella determinazione del valore delle rimanenze di opere pluriennali si è tenuto conto dei costi relativi a lavori affidati in subappalto (S.A.L. liquidati al subappaltatore in via provvisoria), questi si possono considerare fiscalmente deducibili nel medesimo esercizio[1].
Trova così pieno accoglimento la tesi dell`ANCE che, con una specifica richiesta di consulenza giuridica, ha sollecitato chiarimenti sull`effettiva portata della precedente Risoluzione n.260/E del 22 ottobre 2009[2].
Come noto, con tale Risoluzione, 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 era espressa altresì sulla valutazione fiscale delle rimanenze di opere pluriennali, con un orientamento che ha suscitato numerose perplessità.
In particolare, con riferimento ad un appalto per la realizzazione di un`opera pubblica di durata pluriennale, per la quale parte dei lavori venivano affidati in subappalto, l`Agenzia precisava che **si rende in ogni caso applicabile il disposto dell`art.109, comma 2, lett.b, del TUIR-D.P.R. 917/1986**, sia relativamente al conseguimento dei ricavi che con riferimento all`imputazione dei costi fiscalmente deducibili.
In altri termini, si affermava che:
– 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,
– i costi s`intendono sostenuti dallo stesso appaltatore soltanto nel periodo d`imposta in cui interviene l`accettazione definitiva dell`opera.
Pertanto, in presenza di Stati di Avanzamento Lavori (S.A.L. liquidati al subappaltatore in via provvisoria), la citata R.M. 260/E/2009 sembrava affermare che l`appaltatore, in ciascun esercizio di esecuzione dell`opera:

– avrebbe dovuto 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)[3],

– non avrebbe potuto specularmente considerare tali costi fiscalmente deducibili nel medesimo esercizio.
A giudizio dell`ANCE, l`orientamento dell`Agenzia contrastava con la stessa finalità della valutazione "*a corrispettivi*" delle rimanenze di opere pluriennali, principio sancito dall`**art.93 del TUIR-D.P.R. 917/1986** (*"Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale""*), che è quella di ripartire l`utile di commessa in tutti gli esercizi di esecuzione dei lavori.
Infatti, l`applicazione concreta di quanto affermato dall`Amministrazione finanziaria nella R.M. 260/E/2009 avrebbe determinato:
– negli esercizi di esecuzione dell`opera, una rilevante "redditività della commessa"" ed una sua conseguente elevata tassazione (in assenza di costi per il subappalto deducibili),
– nell`esercizio di ultimazione della prestazione, una rilevante "perdita di commessa"" (dovuta all`imputazione, in quel periodo d`imposta, di tutti i costi connessi al subappalto).
Pertanto, nella richiesta di consulenza, l`ANCE, ritenendo nella fattispecie in esame **prevalente il**

principio di correlazione tra costi e ricavi, sancito dall`art.93 del TUIR-D.P.R. 917/1986, **rispetto al principio di competenza**, di cui all`art.109 del medesimo TUIR, chiedeva di confermare che, qualora nella determinazione del valore delle rimanenze (componente positivo di reddito) si fosse 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 potesse specularmente considerare tali costi fiscalmente deducibili nel medesimo esercizio.
Tra l`altro, quanto affermato dall`Associazione trovava fondamento e giustificazione anche sotto il profilo contabile, nel **Principio Contabile OIC n.23** – "*Lavori in corso su ordinazione*", secondo il quale:
– il valore delle rimanenze di lavori in corso (componente positivo di reddito) è influenzato anche dai costi relativi al lavoro svolto dai subappaltatori nell`esercizio (*paragrafo D.II.c.5*., relativo ai metodi o parametri per la determinazione della percentuale di completamento),
– coerentemente, tra i costi della produzione (componenti negativi di reddito) vanno rilevati i costi sostenuti nell`esercizio di esecuzione dell`opera, tra i quali quelli connessi al subappalto (*paragrafo D.I.b.*, punto 2, riferito al criterio della percentuale di completamento).
Quindi, anche contabilmente, l`obiettivo perseguito è quello di riconoscere l`utile di commessa con l`avanzamento dell`opera.
Con la recente R.M. 117/E/2010, l`Agenzia delle Entrate, ripercorrendo tutta la ricostruzione contabile/fiscale fatta dall`ANCE, ammette che **la *ratio* dell`art.93 del TUIR-D.P.R. 917/1986** è proprio quella di **assoggettare ad imposizione la quota parte di utile di commessa riferibile ad ogni singolo esercizio di esecuzione dell`opera**.
Non essendo specificato, a livello normativo, alcun criterio fiscale per determinare la ripartizione dell`utile della commessa tra i vari esercizi, l`Amministrazione finanziaria riconosce che **la finalità del citato art.93** viene **perseguita con il riconoscimento, ai fini fiscali, di quanto rilevato in bilancio secondo corretti principi contabili**.
Quindi, accogliendo integralmente la posizione dell`ANCE, **l`Agenzia delle Entrate ammette ufficialmente la deducibilità fiscale dei costi relativi ai S.A.L. liquidati in via provvisoria al subappaltatore che hanno concorso alla valutazione delle rimanenze delle opere ultrannuali**.

---

[1] Cfr. *NEWS ANCE n.1697 del 26 ottobre 2010*.
[2] Cfr. *NEWS ANCE n.608 del 9 aprile 2010* e *NEWS ANCE n. 628 del 15 aprile 2010*.
[3] 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.*).

1155-Risoluzione 117_E.pdfApri