

# Lavori ultrannuali eseguiti su appalto - Avviata la consultazione sul nuovo OIC 23

3 Agosto 2016

L'iscrizione in bilancio dei lavori eseguiti su appalto, e con tempo di realizzazione superiore a 12 mesi, deve avvenire prioritariamente in base alla "*percentuale di completamento*", poiché è l'unico criterio che consente la rilevazione dei costi, dei ricavi e del risultato di commessa nei vari esercizi d'esecuzione dei lavori, in base allo stato d'avanzamento dell'opera.

Così conferma la **bozza di aggiornamento del principio contabile OIC 23**, relativo alla contabilizzazione dei "*lavori in corso su ordinazione*", pubblicata dall'*Organismo Italiano di Contabilità* ed oggetto di consultazione sino al prossimo 20 settembre 2016.

L'aggiornamento si è reso opportuno a seguito dell'intervento del D.Lgs. 139/2015 che, in attuazione della Direttiva 2013/34/UE, ha innovato alcune disposizioni concernenti la redazione dei bilanci, rendendo necessario fornire alcune puntualizzazioni di natura contabile soprattutto per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata (art. 2435-*bis*, c.c.) e per le micro-imprese (art.2435-*ter*, c.c.).

Tra le considerazioni di carattere generale, la bozza di aggiornamento del principio OIC 23 richiama innanzitutto le disposizioni dell'art.2426 c.c., secondo il quale i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti in bilancio sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza<sup>[1]</sup> (applicando, quindi, il metodo della "*percentuale di completamento*"), ovvero in base ai costi sostenuti<sup>[2]</sup> (applicando il diverso criterio della "*commessa completata*").

La norma civilistica, pertanto, lascia ampio margine di scelta tra i due metodi per l'iscrizione contabile delle opere realizzate su commessa, a prescindere dalla durata dei lavori.

Sul punto, il principio contabile OIC 23, anche nella versione in corso di aggiornamento, conferma l'opportunità di distinguere la durata ultrannuale, o meno, dei lavori eseguiti su ordinazione di terzi, al fine di applicare il metodo di contabilizzazione più opportuno e corretto sotto il profilo della competenza economica.

In particolare, per le **opere realizzate su commessa** (con committenti pubblici o privati), **con tempo di esecuzione ultrannuale** (ossia superiore a 12 mesi), viene nuovamente indicato il **metodo della "*percentuale di completamento*" quale criterio cardine di contabilizzazione**, poiché permette di imputare il risultato economico della commessa (pari alla differenza tra ricavi e costi riferibili all'appalto in corso di esecuzione) in tutti gli esercizi nei quali si protrae la realizzazione dei lavori, in base al loro concreto avanzamento, nel rispetto del principio di competenza.

Ciò a differenza del cosiddetto **metodo della "*commessa completata*"** che, benché contabilmente ammesso, è comunque **da applicare solo in via subordinata**, qualora non sia possibile adottare il criterio della "*percentuale di completamento*", **poiché**, a differenza di quest'ultimo, **comporta la rilevazione contabile del margine di commessa** (differenza tra ricavi e costi dell'appalto) **solo nell'esercizio di ultimazione dei lavori**.

Tale criterio, pertanto, mentre si adatta alla rilevazione contabile delle opere di più breve durata (inferiore all'anno), non è ritenuto idoneo a rilevare contabilmente le commesse con tempo di esecuzione superiore ai 12 mesi, intendendosi per "*durata*" il tempo intercorrente tra la data d'inizio dei lavori e quella di fine e consegna dell'opera, così come indicate nel contratto (indipendente dalla data di stipula di quest'ultimo).

In ogni caso, viene confermato che il concreto **utilizzo del metodo della "*percentuale di completamento*" richiede necessariamente il rispetto delle seguenti condizioni:**

- l'esistenza di un contratto vincolante per le parti, che definisca chiaramente le rispettive obbligazioni e, in particolare, il corrispettivo dovuto all'appaltatore,
- la maturazione, in capo all'appaltatore, del diritto al corrispettivo via via che i lavori sono eseguiti,
- l'assenza di situazioni di incertezza tali da rendere dubbia la capacità dei contraenti di far fronte

alle rispettive obbligazioni (ad esempio, per l'appaltatore, l'obbligo di completare i lavori).

**Solo qualora non fosse possibile soddisfare le predette condizioni, le opere ultrannuali** in corso di esecuzione dovrebbero essere **rilevate in bilancio** attraverso il **metodo della "commessa completata"** (applicando, in tal caso, le indicazioni contenute nel principio contabile OIC 13).

Per ciò che concerne, invece, il **profilo fiscale**, ed in particolare le imposte sul reddito, resta fermo che la **variabile da cui dipende l'adozione del metodo della "percentuale di completamento", piuttosto che della "commessa completata", è legata unicamente alla durata**, ultrannuale o infrannuale, **dei lavori oggetto dell'appalto**.

Difatti:

- i **lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale** (oltre i 12 mesi) **devono essere valutati in base ai corrispettivi pattuiti**, così da assoggettare ad imposizione la quota parte del *"margine di commessa"* riferibile ad ogni singolo esercizio di esecuzione dell'opera (*art.93 del TUIR-DPR 917/1986*).

A tal fine, l'Agenzia delle Entrate[3] ha riconosciuto valida, anche ai fini fiscali, l'adozione del metodo della *"percentuale di completamento"*, che, a prescindere dalla metodologia applicata per la determinazione dello stato di avanzamento dell'opera[4], permette comunque di rilevare nel Conto Economico:

- tra i componenti positivi di reddito, le variazioni delle rimanenze valutate in base ai ricavi maturati in ciascun esercizio di durata dei lavori,
- tra i componenti negativi di reddito, i costi sostenuti nel medesimo esercizio per l'esecuzione dei lavori.

*In particolare su questo punto, si ricorda che, grazie all'azione dell'ANCE ed alla specifica richiesta di consulenza giuridica da questa avanzata all'Agenzia delle Entrate nel 2010, è stato espressamente riconosciuto che, tra i componenti negativi di reddito, fiscalmente deducibili per l'appaltatore in ciascun periodo d'imposta, vanno compresi anche quelli connessi al subappalto[5];*

- i **lavori in corso su ordinazione di durata infrannuale** (inferiore a 12 mesi) **devono essere valutati in base ai costi sostenuti**, così da far concorrere alla determinazione del reddito imponibile i costi e i ricavi della commessa (ed il conseguente *"margine di commessa"*) interamente nel periodo d'imposta di ultimazione dei lavori (*art.92, co.6, del TUIR-DPR 917/1986*). A tal fine, il metodo contabile riconosciuto anche ai fini fiscali è quello della *"commessa completata"*.

Il momento di ultimazione della commessa, che determina il passaggio contabile e fiscale dei lavori da *"rimanenze"* a *"ricavi"*, coincide con la data di trasferimento dei rischi e dei benefici connessi all'opera realizzata, ossia quando il bene realizzato viene accettato dal committente ed i collaudi siano stati effettuati con esito positivo.

Per ciò che concerne in via specifica gli appalti di lavori pubblici, l'Agenzia delle Entrate ha già avuto modo di precisare che il momento di ultimazione delle opere coincide con l'emissione del certificato di collaudo provvisorio e la successiva delibera di ammissione da parte della Stazione appaltante, senza che sia necessaria l'approvazione definitiva dello stesso[6].

Una volta definitivamente approvata, la versione aggiornata del principio OIC 23 si applicherà ai bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2016 o da data successiva.

[1] Cfr. art. 2426, co.1, n.11, c.c..

[2] Cfr. art. 2426, co.1, n.9, c.c..

[3] Cfr. **R.M. 117/E del 5 novembre 2010** e **R.M. 9/2492 del 31 gennaio 1981**, nelle quali, appunto, l'Amministrazione finanziaria ha ammesso che, nel silenzio della legge fiscale, possa essere adottata qualsiasi metodologia economico-aziendale di valutazione "a corrispettivi" delle rimanenze, purché fondata su criteri precisi e contabilmente corretti.

[4] Nell'ambito del criterio della *"percentuale di completamento"* vengono indicate diverse metodologie contabili, tutte ritenute ugualmente valide per determinare lo stato di avanzamento dell'opera, da adottare a scelta dell'operatore a seconda delle caratteristiche del lavoro, o servizio,

oggetto della commessa: “metodo del costo sostenuto” (cd. *cost to cost*); “metodo delle ore lavorate”; “metodo delle unità consegnate” e “metodo delle misurazioni fisiche”. Nella prassi delle commesse edili, si riscontra un maggior utilizzo del cosiddetto *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 (compresi quelli connessi ad eventuali subappalti) ed i costi totali stimati.

[5] Cfr. **ANCE “Valutazione rimanenze di opere pluriennali - L’Agenzia delle Entrate ufficializza la risposta fornita all’ANCE”** - News n. 1762 dell’8 novembre 2010 e **R.M. 117/E del 5 novembre 2010**, con la quale l’Agenzia delle Entrate ha ufficializzato la risposta fornita all’istanza di consulenza giuridica avanzata dall’ANCE, al fine di superare l’interpretazione restrittiva fornita sul tema con la R.M. 260/E/2009 (che, pertanto, deve intendersi superata laddove, nell’ambito della valutazione dei lavori eseguiti su commessa, nega la rilevanza fiscale, in ciascun periodo di durata dei lavori, del costo sostenuto dall’appaltatore per l’affidamento in subappalto a terzi di parte dell’opera).

[6] Cfr. **ANCE “Appalti di lavori pubblici - Imputazione dei ricavi - Chiarimenti ministeriali”** - [ID n.4697 del 3 ottobre 2005](#) e **R.M. 133/E del 26 settembre 2005**.