

Risposta n. 93/2023

OGGETTO: lavori in corso su ordinazione – valutazione commesse infrannuali – art. 92, comma 6 del TUIR e art. 5 D.Lgs. n. 446/1997

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società Alfa S.p.A. (di seguito anche "l'Istante", "la Società" o "Alfa") si occupa di...

La Società, all'interno del bilancio dell'esercizio chiuso al..., redatto secondo i principi contabili nazionali, ha contabilizzato tra le rimanenze un importo, pari a euro XXXX, relativo a lavori in corso su ordinazione.

Tali interventi hanno durata contrattuale inferiore ai 12 mesi e sono da considerarsi commesse infrannuali a cavallo degli esercizi chiusi al ... e al..., preso atto che termineranno entro quest'ultimo esercizio.

La contabilizzazione dei lavori in corso su ordinazione è avvenuta in base al criterio della percentuale di completamento, come previsto dall'art. 2426, comma 1, n. 11 del codice civile e in aderenza alle disposizioni del principio contabile OIC 23, che prevede una valorizzazione della commessa sulla base dello stato di avanzamento dei lavori (SAL).

La società fa altresì presente qualora la Società avesse utilizzato il criterio della commessa completata, ossia valorizzata sulla base dei soli costi sostenuti, previsto dall'art. 2426, comma 1, n. 9 del codice civile, avrebbe contabilizzato, tra le rimanenze, un importo pari a euro XXXX, inferiore all'importo contabilizzato a seguito dell'applicazione del criterio della percentuale di completamento.

Ai fini IRES, l'Istante osserva che l'art. 92, comma 6, del TUIR, dispone che la valutazione fiscale delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione e dei servizi in corso di esecuzione deve essere effettuata in base alle spese sostenute nell'esercizio, in caso di durata non superiore ai 12 mesi, mentre rimanda alle disposizioni di cui all'art. 93 del TUIR (valutazione in base ai corrispettivi pattuiti o liquidati), in caso di forniture ultrannuali.

Pertanto, considerato che, come visto, i lavori in questione sono da considerarsi commesse infrannuali anche se a cavallo tra due esercizi sociali, l'Istante chiede se è corretto operare una variazione in diminuzione del reddito relativo all'esercizio chiuso al per un importo pari a euro XXXX, corrispondente alla differenza tra il valore dei lavori in corso su ordinazione contabilizzati con il criterio della percentuale di completamento e il valore degli stessi che sarebbe stato contabilizzato applicando il criterio della commessa completata.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante evidenzia di aver proceduto alla contabilizzazione dei lavori in corso su ordinazione con il criterio della percentuale di completamento, sulla base di quanto previsto dal principio contabile di riferimento, ovvero il principio contabile OIC 23.

L'Istante evidenzia, altresì, come tale criterio sia previsto anche dalla normativa civilistica, secondo cui si può optare indifferentemente per il criterio della percentuale di completamento o della commessa completata, a prescindere dalla durata della commessa (infrannuale o ultrannuale).

Ai fini IRES, invece, nel caso di commesse infrannuali, come visto, l'art. 92, comma 6, del TUIR, prevede che la valorizzazione delle stesse debba avvenire al costo, sulla base delle spese sostenute nell'esercizio.

A tal proposito, inoltre, l'Istante evidenzia che, ai fini della corretta determinazione della durata delle commesse (inferiore o superiore a 12 mesi), è necessario guardare al tempo intercorrente tra la data di inizio di esecuzione delle prestazioni e quella di consegna dei lavori o di ultimazione dei servizi dell'ultimazione dei servizi e o delle forniture.

Tali momenti sono entrambi determinati dal contratto, indipendentemente dalla stipula dello stesso.

Con riferimento al caso specifico, i lavori in corso su ordinazione iscritti tra le rimanenze nel bilancio chiuso al, per euro XXXX, sono relativi a commesse la cui realizzazione contrattuale necessita di una durata inferiore a 12 mesi, pur se realizzate a cavallo di due esercizi e, pertanto, sono da considerarsi infrannuali.

Di conseguenza, la Società, ai fini del calcolo dell'IRES dovuta per l'esercizio chiuso al ..., intende operare una variazione in diminuzione di euro XXXX, determinando anche, in apposito fondo imposte, le relative imposte differite passive di euro XXXX.

Ai fini IRAP, invece, la Società precisa che intende considerare il valore di bilancio della posta contabile in commento.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, occorre evidenziare che il presente parere attiene esclusivamente ai profili interpretativi e qualificatori connessi ai quesiti rappresentati dall'Istante e si fonda sugli elementi descritti nell'istanza, nel presupposto della veridicità e della correttezza della rappresentazione fornita.

In particolare, esula dalla risposta tanto la corretta applicazione dei criteri di qualificazione, classificazione e di imputazione temporale delle poste in esame in sede di predisposizione del bilancio d'esercizio in coerenza con i principi contabili di riferimento, quanto la corretta valutazione e quantificazione delle poste contabili e dei valori fiscali indicati nell'istanza.

Su tutti tali aspetti, pertanto, resta impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

Tanto premesso, si osserva che l'articolo 83 del TUIR, recentemente modificato dall'art. 8 del decreto legge del 21 giugno 2022, n. 73, stabilisce che per i soggetti diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile che non hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria, i quali redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono i criteri di qualificazione, imputazione temporale

e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili (c.d. "principio della derivazione rafforzata").

Tale norma, in altri termini, consente ai soggetti, diversi dalle micro imprese che non hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria, che applicano i principi contabili nazionali (analogamente ai soggetti IAS adopter), il pieno riconoscimento della rappresentazione di bilancio fondata sul principio della prevalenza della sostanza sulla forma, laddove la rappresentazione contabile incide sulla qualificazione, sulla imputazione temporale e sulla classificazione delle voci di bilancio e, quindi, dei connessi componenti positivi e negativi di reddito.

Ciò premesso in termini generali, con riferimento al caso concreto, si osserva che l'Istante ha rappresentato contabilmente i lavori in corso su ordinazione (qualificati come commesse infrannuali) attraverso il metodo della percentuale di completamento, previsto dal principio contabile OIC 23.

Pertanto, alla luce del principio di derivazione sopra menzionato, al fine di dare risposta al quesito posto dall'Istante, risulta necessario stabilire se la predetta rappresentazione contabile incida sulla qualificazione, classificazione ed imputazione temporale di bilancio dell'operazione oppure se la stessa debba essere ascritta a fenomeni meramente valutativi che, come tali, restano estranei al principio di derivazione rafforzata, in quanto non espressamente citati nella lettera dell'articolo 83 del TUIR.

A tal proposito, giova ricordare quanto chiarito con la circolare del 28 febbraio 2011, n. 7/E a secondo cui quando - nel raffronto tra rappresentazione contabile IAS compliant delle operazioni aziendali e contabilizzazione delle stesse secondo i criteri giuridico formali - non emerge una diversa qualificazione e/o classificazione e/o

imputazione temporale, si può ritenere valida l'estraneità delle valutazioni al principio di derivazione rafforzata.

Ciò detto, si osserva che, nell'ambito dei principi contabili internazionali, lo IAS 11, che regola sul piano contabile il trattamento dei "lavori su ordinazione", senza prendere in considerazione gli effetti giuridici del contratto di appalto, stabilisce che i ricavi devono essere rilevati in funzione dell'attività svolta anche se non ancora maturati sul piano negoziale.

In altri termini, il bilancio IAS, in tal caso, non si preoccupa - come nella rappresentazione giuridico formale - di evidenziare un bene dell'impresa e di valutarlo, ma solo di rappresentare i ricavi maturati per effetto dell'operazione.

Vale a dire che è la diversa qualificazione/classificazione, in base allo IAS, delle commesse che fa assumere rilievo all'imputazione temporale del ricavo.

Sulla base di tali premesse, la citata circolare n. 7/E del 2011 ha chiarito -sebbene con riferimento alle commesse ultrannuali - che, per detti soggetti, prevale fiscalmente l'impostazione contabile prevista dagli IAS che adotta una modalità di contabilizzazione dei ricavi negli esercizi in cui il lavoro è svolto, a nulla rilevando l'accettazione o la liquidazione parziale dell'opera.

In conclusione, la rappresentazione contabile dello IAS è stata ritenuta rilevante poiché essa incide direttamente sulla qualificazione, classificazione ed imputazione temporale dell'operazione derivante dalla commessa (e quindi sulla rilevanza dei ricavi al momento della maturazione), circostanza che non si rinviene in applicazione del metodo di valutazione della percentuale di completamento richiamato dall'OIC 23.

Detto principio, infatti, non qualifica i lavori in corso di esecuzione in modo diverso rispetto alla rappresentazione giuridico-formale posta a base delle norme fiscali che regolano la determinazione del reddito di impresa.

Invece, è su tale rappresentazione che l'OIC 23 prevede la rilevazione dei ricavi nell'esercizio in cui i corrispettivi sono acquisiti a titolo definitivo ed ammette, attraverso la valutazione delle rimanenze con la percentuale di completamento, la possibilità di riconoscere il risultato della commessa nell'esercizio in cui i lavori sono eseguiti (Cfr. OIC 23 PAR. 40 e 51).

Ciò detto, poiché l'applicazione del metodo della percentuale di completamento rinvenibile nell'OIC 23 in riferimento ai lavori in corso su ordinazione si esaurisce, come sopra chiarito, in un fenomeno meramente valutativo, si ritiene che la disposizione di cui all'articolo 92, comma 6 del TUIR non possa essere disattivata per effetto del principio di derivazione rafforzata.

Pertanto, assumendo acriticamente quanto asserito dall'Istante in merito alla durata infrannuale delle commesse, si ritiene che, ai fini IRES, il valore dei lavori in corso su ordinazione debba essere determinato ai sensi dell'art. 92, comma 6, del TUIR, operando le eventuali variazioni in diminuzione del reddito imponibile necessarie al fine di adeguare l'importo contabilizzato al relativo valore fiscale.

Ai fini IRAP si ricorda che, ai sensi dell'articolo 5 del D.Lgs. n. 446 del 1997, la base imponibile deriva direttamente dalla differenza delle voci A-B del conto economico (principio della c.d. "presa diretta dal bilancio").

Di conseguenza, si ritiene che il valore dei lavori in corso su ordinazione da prendere in considerazione ai fini della determinazione della base imponibile IRAP

coincida con il valore contabilizzato dalla Società, non rendendosi necessaria alcuna variazione in rettifica nella relativa dichiarazione IRAP.

**firma su delega del Direttore Centrale,
Capo Divisione aggiunto
Vincenzo Carbone
Delega n. 14034 del 10 novembre 2022**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**