

LAVORATORI DIPENDENTI

Vedi: Retribuzioni e contributi dipendenti - Trattamento di fine rapporto

LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE infrannuali e ultrannuali - Art. 92 / 93 / 2426

I principali casi ipotizzabili sono:

1. Contratti di appalto aventi per oggetto la realizzazione di opere.
2. Contratti di somministrazione - Possono essere a carattere periodico o continuativo. Nel primo caso i corrispettivi relativi alle prestazioni eseguite costituiscono ricavi soltanto se liquidati in via definitiva, concorrendo altrimenti alla determinazione del valore delle rimanenze. Nel secondo caso, i corrispettivi costituiscono sempre ricavi in quanto si rendono dovuti alle scadenze pattuite.
3. Contratti di appalto aventi per oggetto la prestazione di servizi - Comportamento analogo alla somministrazione.

Si possono dunque generare due diversi tipi di componenti positivi di reddito:

Ricavi - per le opere o le parti di esse realizzate e consegnate al committente, o per i servizi resi che configurino prestazioni ultimate in tutto o a s.a.l. (stato avanzamento lavori), e comunque allorché i corrispettivi siano stati **liquidati in via definitiva** (s.a.l. con verbale di collaudo).

Rimanenze finali - per le opere o per la parte di esse realizzate e non ancora consegnate al committente, o per i servizi resi che configurano prestazioni non ultimate e, comunque, per tutte le prestazioni i cui corrispettivi non siano stati liquidati in via definitiva (compresi i s.a.l. non liquidati a titolo definitivo). In bilancio: C.I.3 (da non confondere con C.I.2). I corrispettivi liquidati in via provvisoria a fronte di stati di avanzamento lavori, pur rivestendo in senso lato la natura di acconti, assumono rilevanza ai fini della determinazione del reddito dell'appaltatore in quanto concorrono alla valutazione delle "rimanenze". Detti corrispettivi, infatti, vengono erogati per prestazioni già eseguite, caratterizzate da particolari modalità di pagamento e, da un punto di vista concettuale, si distinguono dai meri acconti che costituiscono anticipi del committente in conto lavori da eseguire (R.M. 260/E/09).

Cass. Sent. n. 2928 dep. 29.3.96. Nell'ipotesi di appalto avente ad oggetto un'opera o un servizio, concorrono a formare il reddito di esercizio solo i ricavi per corrispettivi degli appalti ultimati nel medesimo periodo. A norma dell'art. 1665 l'appalto può considerarsi ultimato solo dal giorno in cui è, o si considera, intervenuta l'accettazione del committente. Nel caso di appalti ultrannuali la data in cui è ultimato il servizio si identifica con la data di ultimazione della singola partita in cui l'appalto è suddiviso.

In particolare il collaudo rappresenta l'atto costitutivo del diritto dell'appaltatore al conseguimento del corrispettivo. In tal senso la sentenza della Corte di Cassazione n. 26664/2009.

Codice civile - L'art. 2426 al n. 11 stabilisce che i lavori in corso su ordinazione *possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza*".

Per l'Oic n. 23 i due criteri di contabilizzazione ammessi dalla legislazione nazionale sono:

- il criterio della percentuale di completamento o dello stato d'avanzamento;
- il criterio della commessa completata o del contratto completato.

L'Oic si preoccupa quindi di definire costi e ricavi interessati alla valutazione.

Ricavi di commessa

- prezzo base stabilito contrattualmente;
- eventuali rettifiche di prezzo pattuite con atti aggiuntivi;
- maggiorazioni per revisione prezzi;
- corrispettivi per opere e prestazioni aggiuntive (es: varianti);
- corrispettivi aggiuntivi conseguenti ad eventi i cui effetti siano contrattualmente o per legge a carico del committente;
- altri proventi accessori (quali quelli derivanti dalla vendita dei materiali non impiegati, ecc.).

Costi di commessa diretti

- costi dei materiali utilizzati per la realizzazione dell'opera;
- costi della manodopera (nel caso di opere realizzate in uno specifico cantiere, tali costi includono tutta la manodopera di cantiere, incluso il personale direttivo e quello addetto ai servizi generali);
- costi dei subappaltatori;
- spese del trasferimento di impianti e di attrezzature al cantiere;
- costi per l'impianto e lo smobilizzo del cantiere;
- ammortamenti e noli dei macchinari impiegati;
- *royalties* per brevetti utilizzati per l'opera;
- costi per *fidejussioni* e assicurazioni specifiche;

- costi di progettazione (se riferibili direttamente alla commessa).
- Costi di commessa indiretti
- costi di progettazione (se si riferiscono all'intera attività produttiva o sono attribuibili a più commesse);
 - costi generali di produzione o industriali, cui si applicano i principi riportati nel par. D.III. g dell'Oic n. 13 relativo alle giacenze di magazzino.

Tornando ai criteri di contabilizzazione, l'Oic esprime la propria preferenza per il criterio della percentuale di completamento, ritenuto in grado di dare una migliore rappresentazione corretta dell'andamento della commessa nonché dei ricavi e dei costi di commessa.

Tale preferenza appare più evidente se riferita a commesse ultrannuali; le imprese, infatti, adottando il criterio della commessa completata per contabilizzare queste commesse, rischierebbero di contabilizzare i ricavi delle commesse con ampio ritardo rispetto al sostenimento dei costi che hanno generato i ricavi medesimi.

Tuttavia l'Oic ritiene ammissibile adottare il criterio della commessa completata (e non poteva fare altrimenti, considerato che il legislatore nazionale non ne vieta l'adozione), purché siano prodotti in nota integrativa, gli effetti sul conto economico e sul patrimonio che si sarebbero venuti a creare applicando il criterio della percentuale di completamento. Il criterio della commessa completata è ritenuto meno fuorviante nel caso in cui sia applicato a commesse a breve termine.

I criteri di valorizzazione devono essere costanti per tutta la durata della commessa ai sensi dell'art. 2423-bis.

Inoltre, una volta scelto il criterio della percentuale di completamento o della commessa completata, esso deve essere applicato per tutte le commesse. Tuttavia, il criterio della percentuale di completamento può coesistere con quello della commessa completata se applicati, il primo, alle commesse ultrannuali e, il secondo, a quelle infrannuali (Oic n. 23).

Interessi passivi - Secondo l'Oic n.23 la regola generale applicabile è l'imputazione a c.e. degli oneri finanziari; la possibilità di derogare al principio generale, imputando gli interessi passivi nelle commesse a durata ultrannuale, varia in base alla modalità di valutazione:

Criterio della commessa completata. Gli interessi passivi sui capitali presi a prestito specificatamente per la commessa e per essa effettivamente utilizzati possono essere capitalizzati a rimanenza purché:

- l'impresa non riceva anticipi ed acconti tali da evitare squilibri rilevanti nei flussi finanziari;
- l'impresa disponga di un sistema contabile che consenta di seguire i flussi finanziari.

Criterio della percentuale di completamento. Di regola vanno imputati a conto economico per competenza. Pur tuttavia, quando gli interessi costituiscono un elemento importante per la valutazione della redditività della commessa possono essere imputati a commessa purché:

- la valutazione sia in funzione dei costi sostenuti (metodo costo sostenuto);
- l'impresa non riceva anticipi ed acconti tali da evitare squilibri rilevanti nei flussi finanziari;
- l'impresa disponga di un sistema contabile che consenta di seguire i flussi finanziari.

Non sono invece da considerare le spese generali, amministrative e di vendita.

Costi di acquisizione della commessa - I costi di acquisizione della commessa (studi, ricerche, ecc.), inclusi quelli relativi alla partecipazione a gare, vanno addebitati al conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti, in quanto rappresentano costi di natura ricorrente necessari per la normale attività commerciale. E' tuttavia accettabile differire tali costi tra quelli preoperativi, purché siano specificamente sostenuti per una commessa e l'assegnazione della stessa avvenga: - nello stesso esercizio o - tra la data di chiusura e quella di predisposizione del bilancio o - a questa data ne sia ragionevolmente certa l'assegnazione e - il costo sia recuperabile dal margine della commessa (Oic n. 23, § G.1).

Nota integrativa - Quando si valuta al costo, occorre dare in n.i. l'effetto sulla situazione economica e patrimoniale (Oic n. 23).

Fisco - Artt. 92, 93, 110 e C.M. n. 36/82 - La normativa fiscale distingue tra opere e servizi indivisibili in corso di durata infrannuale (max 12 mesi) e ultrannuale (sup. a 12 mesi).

Le **opere e servizi infrannuali** (art. 92.6) sono valutate a costi specifici come i prodotti in corso di lavorazione (compilare e conservare la scheda di produzione).

Per le **opere e i servizi ultrannuali** la valutazione è fatta sulla base dei corrispettivi pattuiti e maturati.

Il contribuente deve **conservare un prospetto per ciascuna opera pluriennale**, da cui emergono gli elementi di individuazione del contratto e gli elementi esplicativi delle operazioni contabili eseguite (è preferibile compilare il prospetto sulla base del modello indicato nella C.M. n. 36 del 22.9.82).

- Ricordiamo che sono stati abrogati l'art. 93.3, che consentiva le svalutazioni per rischi contrattuali e l'art. 93.5, che permetteva la valutazione al costo delle opere ultrannuali.

Opere e servizi

Infrannuali
Ultrannuali

Codice civile

Possibili sia costo che corrispettivo
Corrispettivo, solo casi eccezionali al costo

Fisco

criterio unico, al costo specifico*
criterio unico, al corrispettivo

** in caso di valutazione civilistica a corrispettivo, in assenza di specifiche indicazioni nelle istruzioni alla dichiarazione dei redditi ed in conseguenza dell'abrogazione del quadro EC, sussiste il dubbio in merito alla possibilità di operare un variazione in diminuzione per neutralizzare il maggior valore attribuito nel bilancio di esercizio ai lavori in corso di durata infrannuale.*

Durata - Per durata si deve intendere il tempo intercorrente tra la data di inizio di esecuzione delle prestazioni e quella della consegna dei lavori o della ultimazione dei servizi entrambi determinati dal contratto. Eventuali sospensioni o proroghe dei termini che dovessero verificarsi in corso d'opera non dovrebbero comportare, di regola, la modifica della durata contrattuale, salva l'ipotesi in cui nel primo anno di esecuzione dei lavori non intervenga un contratto aggiuntivo che modifichi l'originaria durata dell'esecuzione stessa (Le imposte sui redditi - Ed. 1996 - Leo, Monacchi, Schiavo - pag. 1098).

Maggiorazioni di prezzo nelle commesse ultrannuali - I lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti in bilancio sulla base dei corrispettivi contrattuali, maturati con ragionevole certezza (Art. 2426, n. 11). Ai corrispettivi contrattuali si aggiungono le maggiorazioni di prezzo, determinate principalmente in ragione delle variazioni di prezzo registrate da alcuni fattori di produzione; si veda, per esempio, nelle commesse edili il costo della mano d'opera e dei materiali da costruzione.

Le maggiorazioni di prezzo, richieste in applicazioni di norme di legge o di contratto e non ancora definitivamente stabilite, concorrono a formare le variazioni dei lavori in corso su ordinazione (voce A.3 del conto economico) nell'esercizio di competenza; la loro valutazione deve essere fatta secondo prudenza (art. 2423-bis.1, n. 1) limitando l'imputazione all'ammontare la cui manifestazione e quantificazione sia ragionevolmente certa, ancorché non definita.

L'art. 93.2 stabilisce che "le maggiorazioni di prezzo richieste in applicazione di disposizioni di legge o di clausole contrattuali", ancorché non definitivamente stabilite, **concorrono** alla formazione del reddito fiscale "in misura non inferiore al **50%**".

♦ Le maggiorazioni di prezzo richieste dall'appaltatore, ma non previste da disposizioni di legge o da clausole contrattuali, non devono essere considerate in sede di valutazione delle rimanenze (N.C. n. 157/2004). Le **perdite** che si verificano nel corso dell'esecuzione delle opere devono gravare nei periodi di imposta in cui si sono verificate e non è consentito attraverso la sopravvalutazione delle rimanenze trasferirle agli esercizi successivi (Cass. sent. 6084 del 26.4.01).

Varianti in corso d'opera - La richiesta di maggiori compensi fondata su varianti in corso d'opera esulano dalle previsioni dell'art. 93.2, sostanzandosi in proposte di modifica del contratto, che assumeranno rilevanza all'accettazione della controparte (Cass. n. 13582 del 2.11.01).

Ritenute a garanzia - Nei contratti di durata pluriennale non è infrequente che il committente, invece di corrispondere la somma complessivamente dovuta, trattenga una parte di quanto dovuto a titolo di garanzia contrattuale. L'Oic n. 23 indica che tali somme dovranno essere contabilizzate tra i crediti. Questo potrebbe presupporre l'obbligo di fatturare, assoggettandole a Iva, le somme in questione. Occorre però ricordare che l'art. 13/633 indica che la base imponibile su cui applicare l'imposta sia data dall'ammontare dei corrispettivi dovuti al prestatore dei servizi in base alle condizioni contrattuali. Poiché nel contratto è di solito chiaramente indicato che le ritenute a garanzia non sono dovute fino a quando l'opera non è accettata, si ritiene corretto che tali somme siano assoggettate a Iva solo al pagamento. Altra soluzione potrebbe essere quella di considerare la ritenuta a garanzia una sorta di deposito cauzionale e come tale escluso dal campo di applicazione dell'Iva.

La R.M. 260/E/09 illustra il trattamento contabile e fiscale delle "ritenute a garanzia", affermando che le suddette somme costituiscono mere movimentazioni finanziarie e, come tali, sono prive di effetti reddituali.

Al momento del collaudo con esito positivo:

- il committente dovrà versare la ritenuta all'appaltatore estinguendo il relativo debito;
- per il committente assume rilevanza fiscale il costo dell'intera opera consegnata, pari alle somme complessivamente liquidate in via provvisoria al lordo delle ritenute;
- l'appaltatore contabilizza l'incasso delle ritenute subite, nel corso dell'esecuzione dell'opera, in contropartita con il relativo credito acceso verso il committente;
- l'appaltatore imputa a ricavo il corrispettivo dell'opera eseguita pari alle somme complessivamente ricevute dall'appaltatrice in via provvisoria al lordo delle ritenute.

Viceversa, in caso di mancato svincolo della garanzia per inadempimento contrattuale:

- il committente dovrà stornare il debito verso l'appaltatore per le ritenute effettuate e non più dovute;
- per il committente il costo fiscale dell'opera è pari alle somme liquidate in via provvisoria al netto delle ritenute;
- l'appaltatore dovrà stornare il credito acceso verso il committente e non più spettante;
- l'appaltatore imputa a ricavo il corrispettivo dell'opera effettivamente eseguita pari alle somme complessivamente ricevute dall'appaltatrice in via provvisoria al netto delle ritenute.