



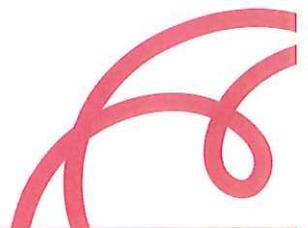
Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Studio

IAS 11

Commesse a lungo termine

Dicembre 2010





A cura della Commissione “Imposte Dirette, Reddito d’Impresa e Operazioni Straordinarie”
dell’Ordine di Roma.

Approvato dalla Commissione

“IMPOSTE DIRETTE E REDDITO D’IMPRESA”

Presidente

Franco Vernassa

Componenti

Cosimo Cavalluzzo

Cristina Degli Esposti

Diego Di Liberti

Guido Gasparini Berlingeri

Riccardo Giorgetti

Andrea Maggio

Marco Magnoni

Stefano Pugno

Emanuele Re

Antonio Ventrella

Segreteria tecnica

Laura Pascarella

Mandato 2008-2012

Area di delega

Diritto Tributario e Rapporti con l’Amministrazione
Finanziaria

Consigliere Delegato

Roberto D’Imperio

Consiglieri Co-Delegati

Stefano Marchese e Paolo Moretti



Indice

1. Premessa	4
2. L'individuazione delle commesse a lungo termine	5
2.1 L'oggetto della commessa.....	5
2.2 La durata della commessa in corso di esecuzione	9
3. La valutazione delle commesse a lungo termine.....	11
3.1 I ricavi di commessa	11
3.2 I costi di commessa	13
3.3 I metodi di determinaizione della percentuale di completamento.....	14
4. Effetti conseguenti alla prima adozione dello IAS n. 11	18

IAS 11 – Commesse a lungo termine¹

1. Premessa

In via preliminare, si evidenzia opportunamente che le considerazioni di seguito esposte muovono dal presupposto che – in base al noto principio di derivazione stabilito dall'art. 83, comma 1, Tuir² - i principi contabili internazionali siano immediatamente rilevanti nella determinazione del reddito di impresa, seppure da ciò possano eventualmente derivare deroghe rispetto alla disciplina imposta dalle singole norme dello stesso Tuir³.

Premesso quanto sopra, si è dunque esaminato se, per effetto dell'applicazione dei criteri e delle metodologie individuate dal principio contabile internazionale IAS n. 11, possano concretamente emergere particolari divergenze rispetto alla disciplina che attualmente presiede alla valutazione fiscale delle opere in corso di esecuzione pluriennale.

¹ Documento redatto da **Elena Mattesi** ed approvato dalla Commissione "Imposte Dirette, Reddito d'Impresa e Operazioni Straordinarie" dell'Ordine dei dottori commercialisti ed esperti contabili di Roma, in data 9 dicembre 2009. La Commissione è composta da: *Alfonso Trivoli* (Presidente), *Ermanno Fonderico* (Vicepresidente), *Gianluca De Candia* (Vicepresidente), *Claudio Peroni* (Segretario), *Giacomo Albano*, *Fabio Aramini*, *Christian Bianchi*, *Antonella Bientinesi*, *Domenico Buono*, *Walter Di Cristo*, *Carlo Di Giuliomaria*, *Carlo Dottarelli*, *Giuseppe Gatti*, *Alessio Iannucci*, *Francesca Mariotti*, *Silvia Massariello*, *Elena Mattesi*, *Domenico Muratori*, *Paolo Petrangeli*, *Marco Maria Ricci*, *Giacomo Ricotti*, *Guerino Russetti*, *Carlo Sauve*, *Roberto Tudini*, *Roberto Vertoli*.

² Dispone la citata norma che "Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione. In caso di attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito, le relative perdite fiscali assumono rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili".

³ La sostanziale superiorità dei criteri derivanti all'applicazione degli IAS è stata nuovamente affermata a mezzo dell'art.2 D.M. 1° aprile 2009, soprattutto con riferimento al criterio di "prevalenza della sostanza sulla forma".

Sulla questione, si può fin d'ora anticipare che, fatte salve talune considerazioni di ordine transitorio, l'adozione del principio IAS n. 11 non dovrebbe dar luogo a particolari problematiche tributarie. Ciò dipende dal fatto che la vigente formulazione dell'art. 93 Tuir appare già sostanzialmente conforme alla prassi contabile internazionale, sia per quanto attiene la 'qualificazione' delle commesse in corso di esecuzione; sia, soprattutto, per quanto riguarda la relativa 'valutazione'⁴, attualmente consentita dal legislatore tributario solo in base alla metodologia contabile che si basa sui corrispettivi pattuiti⁵.

Premesso quanto sopra, vengono pertanto illustrati i principali profili applicativi del principio contabile internazionale IAS n. 11, e le connesse conseguenze di ordine fiscale.

2. L'individuazione delle commesse a lungo termine

2.1 L'oggetto della commessa

Il principio IAS 11 si occupa delle commesse 'a lungo termine' che sono definite, al paragrafo 3, quali contratti stipulati "*specificamente per la costruzione di un bene o di una combinazione di beni strettamente connessi o interdipendenti per ciò che riguarda la loro progettazione, tecnologia e funzione o la loro utilizzazione finale*".

⁴ Al riguardo, è opportuno evidenziare la sussistenza di un consolidato orientamento dottrinale in base al quale - tenuto anche conto di quanto specificato dalla Relazione ministeriale di accompagnamento al D.M. 1° aprile 2009, n. 48 - la menzionata prevalenza dei criteri IAS rispetto alle norme del Testo Unico non dovrebbe comunque riguardare le regole di 'valutazione' di fine esercizio degli elementi patrimoniali, non essendo intento del legislatore quello di pregiudicare gli interessi dell'Erario.

Sul punto, cfr. ASSONIME, Circolare n. 53/2008, p. 85; ZIZZO, *L'Ires e i principi contabili internazionali: dalla neutralità sostanziale alla neutralità procedurale*, in Rass. Trib. 2008, n. 2, p. 317 ss.; VICINI RONCHETTI, *Legge Finanziaria 2008 e principi IAS/IRFS*, in Rass. Trib. 2008, n. 3, p. 680. In linea di principio, dunque, si può ritenere che le modalità di valutazione delle opere in corso di esecuzione stabilite dall'art. 93 Tuir (i cui contenuti sostanziali, peraltro, sono conformi al principio IAS n. 11) non dovrebbero essere pregiudicate dall'adozione dei principi contabili internazionali.

⁵ Con particolare riguardo alle opere in corso di esecuzione, la dottrina ha già avuto modo di evidenziare come le regole di valutazione dettate dall'art. 93 Tuir siano 'confirmative' di quelle recate dal principio IAS n. 11. Cfr. FRANSONI, *L'imputazione a periodo nel reddito di impresa del soggetto IAS/IRFS*, in Corr. Trib. 2008, n. 39, p. 3145.

Sotto il profilo oggettivo, dunque, la nozione riguarda principalmente i 'beni', anche se le commesse possono comprendere le prestazioni di servizi che siano direttamente connesse alla costruzione del bene, qual è il caso delle prestazioni rese da architetti (cfr. IAS 11, par. 5, lettera a).

Si desume inoltre da tale definizione che, in linea di principio, ogni singolo contratto a lungo termine dovrebbe costituire una commessa oggetto di distinta valutazione. Tuttavia lo IAS 11 stabilisce altresì quali debbano essere le modalità di valutazione in ipotesi di commesse che siano tra loro suddivisibili o combinabili, precisando al par. 7 che:

1) quando una commessa si riferisce alla costruzione di una pluralità di beni, la costruzione di ciascun bene deve essere trattata come una distinta commessa se:

- (i) sono state presentate offerte distinte per ciascun bene;
- (ii) ciascun bene è stato oggetto di negoziazione distinta e l'appaltatore e il committente erano in grado di accettare o rifiutare la parte di commessa relativa a ciascun bene;
- (iii) si possono identificare i costi o i ricavi relativi alla costruzione di ciascun bene;

2) d'altra parte, un gruppo di commesse deve essere trattata come una singola commessa se:

- (i) il gruppo di commesse è negoziato come unico pacchetto,
- (ii) le commesse sono così strettamente connesse che fanno parte di un unico progetto con margine di profitto globale;
- (iii) le commesse sono realizzate simultaneamente o in sequenza continua.

Come già accennato in premessa, la riferita qualificazione delle commesse a lungo termine - e le conseguenze in termini di loro valutazione, frammentata o unitaria - dovrebbe comunque prevalere rispetto alla possibile diversa nozione delle "opere, forniture e servizi di durata ultrannuale" che il legislatore tributario fornisce nella vigente formulazione dell'art. 93 Tuir⁶.

⁶ Al riguardo, si evidenzia che anche la relazione ministeriale di accompagnamento al citato D.M. 1° aprile 2009, n. 48 ha specificato che "se per la valutazione delle commesse di lunga durata gli IAS impongono di operare il 'combining' di contratti separatamente stipulati ma aventi ad oggetto opere funzionalmente o economicamente connesse ovvero il 'segmenting' di opere di natura autonoma ma dedotte nel medesimo

A ben vedere, detta prevalenza c.d. 'di principio' non dovrebbe però poter comportare alcuna concreta deroga rispetto alla vigente disciplina fiscale.

Tale considerazione dipende dalla circostanza per cui, anche nella disciplina del reddito di impresa, l'individuazione delle commesse a lungo termine avviene già in sostanziale conformità a quanto indicato sub 1) e 2). Ed infatti, l'art. 93 del Tuir riguarda specificamente le "*opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario*", intendendosi dunque riferire anche a quelle commesse in corso che, sebbene regolate da diversi contratti, siano fra loro oggettivamente connesse ed interdipendenti, in modo da costituire, di fatto, un'unica prestazione di durata ultrannuale⁷.

Secondo l'Amministrazione Finanziaria, in effetti, la norma citata può ben riguardare più contratti da cui derivano una serie di obbligazioni che, seppure distinte e singolarmente individuabili, sono tra di loro oggettivamente connesse in modo da perdere autonoma rilevanza e costituire un'unica e complessa prestazione volta al conseguimento di un risultato finale, diverso e ulteriore rispetto alle singole prestazioni in corso di esecuzione⁸. Viceversa, si evidenzia che, anche ad avviso della dottrina più accorta, la previsione di un contratto formalmente unico, ma il cui contenuto si riferisca a prestazioni autonome tra loro consente, in effetti, di applicare la disciplina fiscale ex art. 93 Tuir non all'intero accordo, ma alle singole prestazioni che lo compongono⁹.

contratto, le rappresentazioni IAS devono prevalere sul riferimento contenuto nell'articolo 93 del TUIR all'oggetto unitario (inteso in senso giuridico) del contratto".

⁷ Sul punto, cfr. in dottrina ROSSI RAGAZZI, *I lavori in corso tra principi contabili e normativa tributaria*, ne Il Fisco 2006, n.8, pag. 1130; LEO, *Le imposte sui redditi nel TUIR*, Giuffrè 2006, p. 1393, secondo cui si deve trattare di lavori c.d. 'a corpo' per cui viene corrisposto un unico corrispettivo contrattuale.

⁸ Cfr. Risoluzione Agenzia Entrate 31 ottobre 2002, n. 342/E, secondo cui non sono riconducibili alla nozione di commesse in corso di esecuzione le fattispecie contrattuali che prevedano la semplice esecuzione di prestazioni di servizi su base continuativa, pur se il prezzo pattuito sia unico per l'intera durata del contratto (qual è il caso sei servizi di gestione e manutenzione aventi una durata pluriennale).

⁹ Cfr. PETTINATO-CASSINA, *Valutazione delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale*, in Corr. Trib., 1992, n. 50.

In senso conforme, si sono espressi anche DUS, *Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale*, in A.N.T.I. - Commentario al Testo Unico, ETI 1990, p.299, secondo cui la considerazione di indivisibilità dell'opera non esclude che possano configurarsi nel contratto diverse "partite" (cfr. art. 1666 Codice Civile), sulla base di un frazionamento convenzionale delle prestazioni oggetto dell'accordo; e ROSSI RAGAZZI, *Lavori in corso: questioni controverse*, Il Fisco 2005, n. 1, pp. 1 ss, secondo cui l'eventuale divisibilità dell'opera porta all'emersione di una "*autonoma commessa nella commessa*".

Le conclusioni, dunque, cui le interpretazioni dottrinali e giurisprudenziali sono fin qui pervenute nell'individuazione della 'commessa' cui applicare le regole tributarie recate dall'art. 93 Tuir non sembrano difformi rispetto ai criteri di qualificazione dettati dal principio contabile internazionale IAS n. 11.

Ne è prova ulteriore la circostanza esemplificativa che, ancora sulla questione del c.d. 'combining' o c.d. 'segmenting' di più esecuzioni in corso d'opera, è stato correttamente evidenziato in dottrina che le perizie suppletive e le varianti in corso d'opera, pur dando luogo a contratti aggiuntivi del contratto principale, dovrebbero seguirne, a tutti gli effetti, la sorte e la metodologia di valutazione; mentre l'aggiudicazione di un secondo lotto di un'opera, invece, dovrebbe generare un contratto separato, autonomamente valutabile ai sensi dell'art. 93 Tuir, poiché potrebbe trattarsi di beni separatamente collaudabili e distintamente liquidabili¹⁰.

Ovviamente, il riferimento effettuato dall'art. 93 alla "pattuizione" impone sempre al contribuente di effettuare, sia ai fini contabili che ai fini tributari, una preventiva analisi della natura civilistica degli accordi stipulati tra le parti. Tale analisi si rende, infatti, necessaria sia per l'accertamento dell'opera o servizio cui si è obbligata l'impresa e delle relative modalità di sua esecuzione; sia per la corretta quantificazione del margine di commessa via via imputabile al conto economico e, pertanto, assoggettabile ad imposizione reddituale.

Sotto il profilo operativo, è dunque opportuno ricordare che – tanto ai fini della corretta applicazione del principio IAS n. 11 quanto ai fini tributari – l'individuazione di una singola 'commessa' (anche all'interno di un contratto generale che preveda più affidamenti, seppure tramite successivi atti integrativi) andrebbe sempre effettuata avendo riguardo a tutti gli elementi che, ai fini civilistici, caratterizzano i rapporti di appalto; quali le modalità ed i tempi di esecuzione, i corrispettivi e modalità di loro erogazione, l'accettazione dell'opera, i sistemi di collaudo e le garanzie.

¹⁰ Vedasi FERRANTI, *Abolizione del metodo della commessa completata per le opere pluriennali*, in Corr. Trib. n. 46/2006, pag. 3619.

A conferma di quanto appena riferito, si evidenzia che la giurisprudenza tributaria che si è già interessata della questione, per una fattispecie relativa ad un appalto contenente più 'fasi' di esecuzione delle opere, ha attribuito notevole rilevanza al fenomeno della "verifica finale" da parte del committente, quale elemento discriminante per stabilire l'esistenza di un'autonoma commessa all'interno di un accordo principale che preveda specifici sub-contratti¹¹. Ove, in particolare, non sia riscontrabile, per singole fasi, l'esistenza di detta verifica finale - cui dovrebbe far seguito l'accettazione, senza riserve, di una parte dell'opera e lo svincolo delle corrispondenti garanzie fideiussorie - l'eventuale emersione di sub-contratti andrebbe interpretata solo quale volontà di 'modulazione temporale' dell'esecuzione dei servizi complessivamente affidati¹².

2.2 La durata della commessa in corso di esecuzione

Il principio IAS n. 11, occupandosi genericamente delle commesse c.d. 'a lungo termine', non reca distinzioni tra quelle aventi un tempo di esecuzione infrannuale o ultrannuale.

Tale distinzione temporale è, invece, tuttora rilevante ai fini del vigente Tuir. Ed infatti, l'applicazione delle disposizioni recate dal citato art. 93 Tuir, con conseguente obbligo di valutare le commesse sulla base dei corrispettivi pattuiti, riguarda attualmente i soli lavori in corso di ordinazione la cui durata di esecuzione sia "ultrannuale". Deve, cioè, trattarsi di commesse la cui compiuta realizzazione avvenga in un arco di tempo superiore ai 12 mesi, e la cui valutazione investa, pertanto, almeno due periodi di imposta¹³.

Per l'individuazione della durata di esecuzione dei lavori, la dottrina ha ritenuto preferibile una verifica che si fondi sulla durata 'effettiva' dei lavori in corso, cioè sul tempo intercorrente tra la

¹¹ L'elemento della 'accettazione senza riserve' della singola partita è stato ritenuto quale elemento discriminante anche dall'Agenzia Entrate e dalla giurisprudenza di Cassazione. Cfr. a conferma Risoluzione 1° agosto 2008, n. 259 e Cassazione 29 marzo 1996, n. 2928.

¹² Sul punto, cfr. Comm. Trib. Provinciale di Roma 11 dicembre 2001, n. 527/41/01, che ha negato l'esistenza di sub-contratti, autonomamente valutabili ai sensi del (previgente) art. 60 Tuir, con riguardo ad un contratto relativo all'affidamento di servizi di ingegneria per la realizzazione di un'opera ferroviaria.

¹³ Anche l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito, tramite Circolare 22 settembre 1982, n. 36, che "in ogni caso, il contratto posto in essere deve riguardare opere, forniture e servizi aventi un tempo di esecuzione superiore ai dodici mesi".

data di inizio dell'esecuzione dei lavori e quella della loro consegna¹⁴. E' stato inoltre osservato che il riferimento alla durata prevista su base contrattuale possa essere utilizzato qualora, al termine del primo periodo di imposta in cui avviene l'esecuzione dei lavori, non si abbia una ragionevole certezza sul tempo necessario per la effettiva realizzazione delle opere¹⁵.

D'altra parte, si evidenzia che le commesse la cui esecuzione si protragga per un periodo di tempo inferiore ai 12 mesi (c.d. 'commesse infrannuali'), non sono attualmente disciplinate dall'art.93 Tuir, dovendo invece essere esclusivamente valutate sulla base dei costi sostenuti, così come stabilito dalla vigente formulazione dell'art. 92, comma 6, Tuir (il cui testo non è stato modificato dalle disposizioni introdotte in connessione alla possibile adozione degli IAS)¹⁶.

Da detto obbligo, potrebbe pertanto conseguire, a parere sia della dottrina prevalente¹⁷ sia dell'Amministrazione Finanziaria¹⁸, che – per le commesse infrannuali che siano valutate, come previsto dal principio IAS n. 11, sulla base della "percentuale di completamento" – sia comunque obbligatoria l'effettuazione di apposite variazioni fiscali in diminuzione, utili a neutralizzare il diverso (maggior) valore imponibile, al fine del loro adeguamento rispetto alle previsioni dei costi specifici ex citato art. 92, comma 6, Tuir.

Allo stato attuale della normativa di riferimento (art. 5 D.Lgs. n. 446/1997), dette possibili rettifiche fiscali non dovrebbero comunque poter essere effettuate anche ai fini IRAP. Ciò dipende

¹⁴ Cfr. in dottrina, *LEO, op. cit.*, p. 1391; *LADISA, La valutazione dei lavori in corso su ordinazione in base ai principi contabili internazionali e al Tuir*, Rassegna Tributaria 2007, n. 6, p. 1761 ss.

¹⁵ Cfr. *FERRANTI, op. cit.*, pag. 3619.

¹⁶ Stabilisce infatti la citata norma che "i prodotti in corso di lavorazione e i servizi in corso di esecuzione al termine dell'esercizio sono valutati in base alle spese sostenute nell'esercizio stesso, salvo quanto stabilito nell'articolo 93 per le opere, le forniture e i servizi di durata ultrannuale".

¹⁷ Cfr. *ROSSI RAGAZZI, op. cit.*, p. 1130, le cui considerazioni si fondano su un parere reso dall'Agenzia Entrate, D.R.E. Lombardia, nel corso dell'anno 2000, a seguito di richiesta inoltrata dall'Ordine dei Dottori Commercialisti di Monza, e, in senso conforme, *LEO, op. cit.*, p. 1385; *LADISA, op. cit.*, p. 1781 ss.; *CHIRICHIGNO, Effetti fiscali per le commesse infrannuali valutate civilisticamente a ricavo*, Guida Normativa 2006, n. 15, p. 55.

¹⁸ Anche la Circolare Ministeriale 4 giugno 1998, n. 141/E esplicativa della disciplina IRAP (in vigore fino al 31 dicembre 2007) aveva chiarito che, nell'ipotesi in cui la valutazione civilistica delle opere e servizi di durata infrannuale fosse stata effettuata in base al criterio del corrispettivo pattuito anziché con quello del costo sostenuto, avrebbe dovuto procedersi alla variazione del predetto valore sulla base del costo sostenuto, ai sensi dell'art. 59, co. 5, del Tuir (attuale art. 92 Tuir).

dall'applicazione, a far data dal 1° gennaio 2008, del principio di stretta derivazione della base imponibile IRAP dalle risultanze del bilancio di esercizio, con esclusione delle variazioni fiscali proprie delle imposte sui redditi.

3. La valutazione delle commesse a lungo termine

3.1 I ricavi di commessa

Il principio contabile internazionale IAS 11 stabilisce inderogabilmente che le commesse a lungo termine devono essere valutate sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati in ogni esercizio di esecuzione dell'opera: cioè attribuendo al risultato dell'esercizio i ricavi, i costi ed il margine di commessa in funzione dell'avanzamento dell'attività produttiva via via svolta dall'impresa (cfr. IAS n. 11, parr. 22 ss.).

L'applicazione concreta di detta metodologia di valutazione – di cui, ai fini tributari, è necessario fornire traccia tramite la compilazione del prospetto tuttora previsto dall'art. 93, comma 6, Tuir - dovrebbe risultare abbastanza agevole nelle ipotesi in cui i ricavi di commessa siano certi su base contrattuale, o comunque stimabili con ragionevole attendibilità¹⁹.

Sul punto, si allora osserva che, secondo il paragrafo 11 dello IAS n. 11, vanno comunque compresi tra i ricavi di commessa anche le varianti, le revisioni dei prezzi ed i pagamenti di incentivi, a condizione che: *i)* sia probabile che detti incrementi rappresentino veri e propri ricavi; e *ii)* detti incrementi possano essere valutati con attendibilità.

Premesso quanto sopra e con particolare riguardo alle riserve dell'appaltatore (c.d. '*claims*'), si segnala l'interpretazione sulla portata del Principio IAS n. 11 emanata dall'Organismo Italiano di

¹⁹ Per le ipotesi in cui non sia possibile determinare con attendibilità quali siano i ricavi ed il risultato di una commessa, il par. 32 dello IAS n. 11 prevede l'applicazione del metodo c.d. 'a profitto zero', secondo sui "*i ricavi di commessa devono essere rilevati solo nei limiti dei costi di commessa sostenuti che è probabile saranno recuperati mentre i costi di commessa devono essere rilevati come costi di esercizio nel quale essi sono sostenuti*".

Contabilità²⁰, secondo cui dette riserve possono concorrere alla formazione del risultato di esercizio, quali componenti dei ricavi di commessa, solo qualora le trattative con il committente abbiano raggiunto una fase avanzata, per cui si può ritenere altamente probabile che il committente accetti la richiesta ed il relativo ammontare sia ragionevolmente determinabile con una certa attendibilità.

Sotto questo punto di vista, dunque, il trattamento che il principio IAS n. 11 stabilisce per le riserve appare coerente rispetto a quello tributario. Ed infatti, è stato ripetutamente affermato in giurisprudenza ed in prassi il principio per cui le 'riserve dell'appaltatore' sono assoggettabili ad imposizione non quando corrispondano a mere pretese unilaterali dello stesso appaltatore, bensì se derivino dall'applicazione di disposizioni di legge o clausole contrattuali; oppure siano comunque 'certe ed oggettivamente determinabili', poiché già accettate dalla controparte²¹.

La puntuale applicazione del principio IAS n. 11 sulla riconduzione delle riserve dell'appaltatore nell'ambito dei 'ricavi di commessa', pertanto, non dovrebbe comportare alcuna necessità di apportare variazioni fiscali in diminuzione del risultato di esercizio. La confluenza delle riserve tra i ricavi dovrebbe infatti correttamente avvenire, sia ai fini contabili che tributari, nell'esercizio in cui siano effettivamente emersi quei requisiti di 'certezza ed obiettiva determinabilità', già individuati sia dalla prassi contabile che dalle interpretazioni giurisprudenziali.

D'altra parte, qualora la concorrenza delle riserve alla formazione del reddito imponibile avvenga in assenza delle riferite condizioni di ragionevole attendibilità sull'incasso di maggiori corrispettivi, nulla vieterebbe, in linea di principio, all'Amministrazione Finanziaria di disconoscerne l'assoggettamento ad imposizione in un certo periodo di imposta. Tale disconoscimento, in particolare, potrebbe ben verificarsi qualora si provi da parte degli uffici accertatori che la condotta dell'impresa sia stata dettata dalla necessità di attribuzione 'arbitraria' del reddito nei

²⁰ Cfr. *OIC, Guida operativa-Aspetti applicativi dei principi IAS/IFRS*, Giugno 2008.

²¹ Per tutte, vedasi le sentenze di Cassazione 6 aprile 2007, n. 8628 e Cassazione 2 novembre 2001, n. 13582; oltre che la recente Risposta n. 5-01456 del 27 maggio 2009, resa dall'Agenzia Entrate a seguito di un'apposita interrogazione parlamentare. In dottrina, cfr. *LADISA, op. cit.*, p. 1778 ss.

vari anni di imposta (a conferma, cfr. le conclusioni cui è pervenuta la sentenza di Cassazione 26 aprile 2001, n. 6084).

Ai fini tributari, si ricorda, poi, che le 'riserve dell'appaltatore' si differenziano radicalmente dalle 'maggiorazioni di prezzo' che, ai sensi dell'art. 93, comma 2, Tuir, concorrono alla formazione del reddito, quali componenti dei ricavi di commessa, in misura non inferiore al 50% (a meno che non siano state definitivamente stabilite).

Come si evince dalla citata norma, detta fattispecie reddituale riguarda infatti il diverso caso delle richieste di maggiori compensi che siano state formulate dall'appaltatore in dipendenza di disposizioni di legge o di specifiche clausole contrattuali: in queste circostanze, dunque, il diritto al maggior compenso ha un proprio fondamento giuridico, che ne determina l'emersione pressoché automatica, al verificarsi di determinati accadimenti²².

3.2 I costi di commessa

Il par. 16 del principio IAS n. 11 stabilisce che i costi di commessa sono suddivisibili in:

costi diretti: cioè quelli attribuibili direttamente ad una specifica commessa, quali costi per materiali necessari per la costruzione, stipendi ed altri costi del personale impiegato nella commessa, ammortamenti degli impianti e dei macchinari impiegati nella commessa, costi degli eventuali subappaltatori utilizzati nella fase di esecuzione della commessa, i costi per le eventuali fidejussioni richieste contrattualmente, ecc.;

costi indiretti: cioè quelli comunque attribuibili alle commesse in base a precisi parametri, quali le spese generali legate all'attività delle commesse, i costi di assicurazione, i costi di progettazione e di assistenza tecnica, ecc.

²² In dottrina, vedasi LEO, *Le imposte sui redditi nel Tuir*, Giuffrè 2006, p. 1399 ss.; LADISA, *La valutazione dei lavori in corso su ordinazione in base ai principi contabili internazionali e al Tuir*, in *Rass. Trib.* 2007, n. 6, p. 1777 ss.

altri costi: che siano specificamente addebitabili al committente sulla base delle clausole contrattuali, qual è il caso dei costi generali di amministrazioni o di sviluppo della commessa.

Il par. 21 del principio IAS n. 11 stabilisce, inoltre, che i costi di commessa "*devono comprendere tutti i costi attribuibili alla commessa sostenuti nel periodo compreso tra la data di stipulazione del contratto e quella di completamento della commessa*".

Tale regola di imputazione subisce, tuttavia, una deroga per quei costi che sono stati sostenuti in una fase precedente all'esecuzione dei lavori, allo scopo specifico di assicurarsi l'acquisizione della commessa (ad esempio, spese legali, spese di progettazione, ecc.). Ed infatti, a condizione che detti costi siano identificabili e misurabili con attendibilità e che la commessa sia effettivamente acquisita entro il medesimo esercizio di loro sostenimento, si consente che gli stessi possano essere inclusi tra i costi di commessa (costi c.d. 'pre-operativi'). Difettando, invece, tale condizione i costi sostenuti prima dell'acquisizione della commessa dovrebbero essere imputati direttamente a conto economico, non potendosene ipotizzare una loro 'sospensione' nell'ambito dei costi di commessa.

Sotto il profilo reddituale, la possibile confluenza dei costi pre-operativi tra i veri e propri costi di commessa non dovrebbe comportare l'emersione di particolari problematiche applicative. E ciò considerando che il legislatore tributario, non stabilendo alcunché di specifico sulle modalità di deduzione delle spese sostenute per l'acquisizione di una commessa, consente che la loro deduzione possa avvenire in diretta derivazione dall'imputazione civilistico-contabile di dette spese²³.

3.3 I metodi di determinazione della percentuale di completamento

Il principio IAS 11 consente l'adozione di tre diversi metodi contabili per la determinazione dello stato di avanzamento dei lavori alla data di riferimento del bilancio di esercizio, basati su:

²³ Per una disamina della giurisprudenza tributaria che si è occupata delle spese di progettazione relative a commesse pluriennali, cfr. *MATTESI, Le spese di progettazione nella valutazione delle opere in corso di esecuzione*, ne Il Fisco 2006, n. 31, p. 11333.

il costo sostenuto: tramite cui lo stato di avanzamento è determinato in base al rapporto tra i costi di commessa sostenuti alla data di riferimento del bilancio ed i costi totali stimati alla stessa data;

le ore lavorate: lo stato di avanzamento è calcolato in base al rapporto tra il numero delle ore lavorate e il numero delle ore stimate;

le unità di lavoro: lo stato di avanzamento è calcolato in base al rapporto tra le unità prodotte e le unità totali da produrre.

Ai fini impositivi, la possibile adozione di uno dei diversi metodi sopra indicati non comporta particolari problematiche applicative, dal momento che anche la vigente formulazione dell'art.93 Tuir, nell'imporre l'adozione della "*percentuale di completamento*" anche ai fini reddituali, consente comunque che la stessa sia applicata in base metodologia adottata dall'impresa, purché ciò avvenga nel rispetto del criterio di competenza economica²⁴ e siano opportunamente resi noti gli elementi assunti a base della valutazione²⁵.

Sebbene possa logicamente ritenersi che l'adozione dei diversi criteri contabili previsti dallo IAS n. 11 debba prevalere, nella valutazione fiscale delle commesse a lungo termine, rispetto alle vigenti prescrizioni del Tuir, occorre tuttavia riferire opportunamente che un dubbio sulla rilevanza tributaria dei criteri contabili può sorgere con riguardo alla gestione dei *budget* preventivi di commessa, soprattutto per ciò che attiene le perdite 'attese' (c.d. 'a finire').

²⁴ A conferma, cfr. quanto affermato dal Ministero delle Finanze con Risoluzione 31 gennaio 1981, n. 9/2492, ove è stato chiarito che "*deve ritenersi che nel silenzio della legge possa essere adottata una qualsivoglia metodologia purché rispetti quel principio contenuto nella legge delega in base al quale la determinazione dei redditi derivanti dall'esercizio di imprese commerciali va effettuato adeguando il reddito imponibile a quello calcolato secondo i principi di competenza economica e, purché, come più volte ricordato, vengano chiaramente illustrati i criteri adottati*".

²⁵ A tal riguardo, si ricorda che l'art. 93, comma 6, del TUIR impone al contribuente di allegare alla dichiarazione dei redditi, distintamente per ciascuna opera in corso, un prospetto recante, tra l'altro, gli elementi tenuti a base per la valutazione delle stesse opere e la loro collocazione nei conti dell'impresa. Circa la modalità di compilazione di detto prospetto, il Ministero delle Finanze si è espresso nella citata Circolare n. 36/1982.

Sul punto, si ricorda infatti che il par. 36 dello IAS n. 11 stabilisce testualmente che "*quando è probabile che i costi totali di commessa eccederanno i ricavi totali di commessa, deve essere rilevata immediatamente una perdita attesa come costo al conto economico*".

Ebbene, deve evidenziarsi che, qualora la rilevazione di detta perdita 'attesa' sia effettuata tramite un accantonamento ad un apposito fondo, detto stanziamento potrebbe essere considerato non immediatamente deducibile ai fini impositivi. E ciò in considerazione sia della sua mancata riconducibilità tra gli accantonamenti deducibili ai sensi del Tuir (cfr. art. 107, comma 4, Tuir); sia dell'avvenuta abrogazione, con decorrenza dal periodo di imposta 2006, del comma 3 dell'art. 93 Tuir (che consentiva alle imprese appaltatrici di commesse a lungo termine di poter effettuare una deduzione forfetaria del 2% del valore delle opere in corso di esecuzione, a titolo di generico 'rischio contrattuale').

In buona sostanza, dunque, il fondo che sia stato correttamente stanziato in bilancio a fronte della previsione di perdite su commesse in corso di esecuzione assumerà la natura fiscale di 'fondo tassato', dal cui utilizzo e/o riversamento deriverà la successiva possibilità di effettuazione di una rettifica fiscale in diminuzione degli imponibili ai fini IRES ed IRAP.

Analoga sorte di fondo 'tassato', inoltre, dovrebbe essere attribuita anche agli accantonamenti che, in base al paragrafo 45 dello IAS n. 11, siano stanziati a fronte delle '*perdite potenziali*' che potrebbero emergere anche in epoca successiva al completamento delle commesse, relativamente al pagamento di oneri per garanzie, risarcimenti o penali²⁶.

La prudenziale considerazione sopra riferita si basa sulla circostanza per cui, in assenza di specifici chiarimenti amministrativi, non sembra che l'irrilevanza fiscale degli accantonamenti a fronte di probabili o potenziali perdite su commessa possa essere derogata in base alla 'superiorità' dei

²⁶ Con specifico riguardo a detti accantonamenti, si evidenzia che una parte della dottrina ne ha affermato la possibile deducibilità fin dall'esercizio di loro imputazione al conto economico, in base ad un principio di correlazione 'inversa' più volte affermato dall'Amministrazione Finanziaria (per tutte, vedasi Ris. Min. 5 marzo 1998, n. 14). Sulla questione, in particolare, cfr. ROSSI RAGAZZI, *Rappresentazione in bilancio delle commesse a lungo termine per i soggetti IAS*, in Corr. Trib. 2009, n. 27, p. 2181.

criteri contabili internazionali rispetto alle vigenti norme tributarie. Sulla questione, appare, in effetti, ormai consolidata l'opinione per cui le deroghe introdotte dai principi IAS possono riguardare solo i criteri di qualificazione e classificazione contabile degli elementi reddituali, non interferendo né sulla loro valutazione né sulla loro quantificazione.

Ed allora, poiché la gestione contabile delle perdite su commessa sopra evidenziate attiene indubbiamente alla fase di 'valutazione' delle rimanenze finali (o, meglio, del margine di commessa via via attribuibile alle commesse in corso di esecuzione), deve inevitabilmente ritenersi che detta gestione debba essere effettuata in conformità delle vigenti norme del Tuir. Peraltro, si osserva coerentemente che, con specifico riguardo al caso degli accantonamenti, anche la Relazione di accompagnamento al D.M. 1° aprile 2009, n. 48 ha testualmente affermato, in effetti, che *"si è ritenuto che debbano restare valide per i soggetti IAS (...) le disposizioni che pongono dei limiti al riconoscimento fiscale degli ammortamenti, delle valutazioni e accantonamenti"*²⁷.

Oltre a quanto sopra, un dubbio di analogia irrilevanza ai fini tributari potrebbe sorgere con riguardo a quei costi che – comunque non confluiti in appositi fondi rischi - siano assunti nella determinazione dello stato di avanzamento dei lavori (anche) sulla base dei cambiamenti delle stime, come risultanti al termine di ciascun esercizio (cfr. IAS n. 11, par. 38).

Sulla questione, si segnala infatti l'esistenza di una risalente interpretazione ministeriale²⁸ - molto criticata in dottrina²⁹, ma le cui conclusioni non sono mai state esplicitamente modificate dall'Amministrazione Finanziaria - in base alla quale, in ipotesi di adozione del metodo del 'costo sostenuto', i costi meramente previsti (o costi futuri, che dir si voglia) non dovrebbero essere inclusi nel denominatore del rapporto utile alla determinazione del margine di commessa (con connessa riduzione dello stesso margine), per difetto del requisito di 'certezza'. D'altra parte, la

²⁷ La Relazione di accompagnamento alla Legge Finanziaria 2008 aveva analogamente chiarito che la nuova formulazione dell'art. 83 Tuir non avrebbe pregiudicato *"gli interessi dell'erario, che si manifestano essenzialmente nelle variazioni fiscali che attengono ai profili delle valutazioni e degli accantonamenti per fondi rischi"*. A commento, cfr. citata Circolare Assonime n. 53/2008.

²⁸ Cfr. Ris. Min. 31 gennaio 1981, n. 9/2492.

²⁹ Vedasi PETTINATO-CASSINA, *Valutazione delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale*, in Corr. Trib., 1992, n. 50.

citata interpretazione ebbe a chiarire che potrebbe essere consentita *“una determinazione basata sui costi effettivi sostenuti rispetto al costo complessivo aggiornato alla data della valutazione.”*

Sulla questione, si ribadisce allora che l'adozione di una qualsivoglia metodologia contabile è sempre stata esplicitamente ammessa anche dalla citata interpretazione ministeriale, quale strumento di determinazione della percentuale di completamento anche ai fini recati dall'art. 93 Tuir.

Laddove, dunque, il principio IAS n. 11 consenta di prescindere dagli elementi di certezza o effettività dei costi – consentendo l'adozione di tecnicismi propri di un più sofisticato sistema di contabilità industriale, ivi compresa la predisposizione, al termine di ciascun esercizio, di budget previsionali di commessa – deve ragionevolmente ammettersene, anche in ossequio del vigente art. 83 Tuir, la conseguente rilevanza ai fini tributari, quale criterio di determinazione forfettaria del margine di commessa³⁰. Anche con riguardo a tale aspetto, ovviamente, sarebbe auspicabile un chiarimento amministrativo.

4. Effetti conseguenti alla prima adozione dello IAS n. 11

Come noto, l'applicazione del principio IAS n. 11 non dovrebbe comportare particolari conseguenze fiscali sulla posizione delle imprese che eseguono commesse pluriennali, dato che anche l'attuale versione dell'art. 93 Tuir stabilisce che l'unico metodo di valutazione fiscalmente ammesso, con decorrenza dal periodo di imposta 2007, è quello che si basa sui corrispettivi pattuiti³¹.

In ogni caso, si osserva che sulla base del principio di neutralità recato dall'art. 13, comma 3, D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38 – la cui applicabilità anche a far data dagli esercizi successivi al 2007 è stata

³⁰ Vedasi sulla questione *ROSSI RAGAZZI, Lavori in corso: questioni controverse*, ne *Il Fisco* 2005, n. 1, p. 52 ss.

³¹ Si ricorda infatti che l'art. 1, comma 7, Legge 27 dicembre 2006, n. 296 ha abrogato il previgente comma 5 dell'art. 93 Tuir, in base al quale si consentiva alle imprese di derogare l'obbligo di valutazione sulla base dei corrispettivi pattuiti, mediante applicazione del metodo del costo.

confermata dall'art. 5, comma 1, del Decreto Ministero Finanze 1° aprile 2009, n. 48 – si consente che le imprese che abbiano ancora 'in carico' commesse a lungo termine che siano state originariamente valutate sulla base dei costi sostenuti possano proseguire ai fini tributari con l'applicazione del precedente regime di valutazione³².

Detta valutazione fiscale delle commesse pluriennali sulla base dei costi sostenuti, in tale specifica ipotesi, potrà comunque riguardare le sole commesse che in sede di prima applicazione degli IAS³³, risultino essere state avviate entro il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2006³⁴.

³² D'altra parte, ai fini civilistico-contabili, la prima applicazione dello IAS n. 11 anche sulle ('vecchie') commesse che siano state valutate in base ai costi sostenuti dovrebbe comportare una rettifica del valore delle rimanenze finali, con corrispondente incremento del patrimonio netto. Sul punto, cfr. in dottrina *RUSSO, Una delicata fase di passaggio per le commesse a lungo termine*, in Guida Normativa 2005, marzo 2005, p. 46; oltre che *OIC, Guida operativa per la transizione ai principi contabili internazionali (IAS/IFRS)*, ottobre 2005.

³³ A conferma, cfr. Relazione di accompagnamento al D.Lgs. n. 38/2005; Risoluzione Agenzia Entrate 3 aprile 2008, n. 129/E.

³⁴ A tale conclusione si perviene sulla base del combinato disposto del citato art. 1, comma 7, Legge 27 dicembre 2006, n. 296 e dell'art. 13, co. 3, D.Lgs. n. 38/2005.