La competenza dei ricavi derivanti da appalti di durata ultrannuale

di Danilo Sciuto

Pubblicato il 28 Giugno 2006

In base all'articolo 93 comma 4 del Tuir, i ricavi derivanti da appalti di durata ultrannuale si contabilizzano quando i "corrispettivi sono liquidati a titolo definitivo". In caso di liquidazione provvisoria, invece, le opere, le forniture ed i servizi di durata ultrannuale sono da includere tra le "rimanenze" alla data di chiusura dell'esercizio. Approfondisce il dott. Danilo Sciuto.

Qualche dubbio interpretativo era sorto in passato in merito all'individuazione del momento in cui la liquidazione del corrispettivo potesse considerarsi "a titolo definitivo", posto che il momento "fiscalmente rilevante" poteva essere ravvisato in una delle seguenti date:

1. la data di emissione del "certificato di collaudo definitivo" da parte del committente;
2. la data di emissione del "certificato di collaudo provvisorio" da parte del committente.

L'Agenzia delle Entrate - con risoluzione n. 133/E del 26 settembre 2005 - ha precisato che la data di contabilizzazione dei ricavi relativi agli appalti di durata ultrannuale è quella di conclusione del "procedimento" relativo all'emissione del "certificato di collaudo provvisorio".

La data di emissione del "certificato di collaudo provvisorio"

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

E' evidente, a questo punto, la necessità di definire, sia pur cennatamente, il certificato di collaudo provvisorio.

L'emissione del "certificato di collaudo provvisorio" è disciplinata dall'art. 199 del D.P.R. 21 dicembre 1999, n. 554, il quale - in estrema sintesi - dispone quanto segue:

a) a seguito dell'ultimazione delle operazioni elencate nel citato D.P.R. n. 554/1999, l'organo di collaudo può emettere il certificato di collaudo che deve contenere i dati tecnici ed amministrativi relativi al lavoro, i verbali di visite con l'indicazione di tutte le verifiche effettuate ed il certificato di collaudo;

b) il certificato di collaudo riassume "per sommi capi" il costo del lavoro indicando partitamene le modificazioni, le aggiunte, le deduzioni al conto finale (determinando anche la somma da porsi a carico dell'appaltatore per danni da rifondere alla stazione appaltante) e dichiara, salve le rettifiche che può apportare l'ufficio tecnico di revisione, la collaudabilità dell'opera o del lavoro e sotto quali condizioni;

c) il certificato di collaudo ha carattere provvisorio ed assume carattere definitivo, decorsi due anni dalla data della relativa emissione ovvero dal termine stabilito nel capitolato speciale per detta emissione;

d) decorsi i due anni, il collaudo si intende approvato ancorché l'atto formale di approvazione non sia intervenuto entro due mesi dalla scadenza del suddetto termine; nell'arco di tale periodo l'appaltatore è tenuto alla garanzia per le difformità e i vizi dell'opera, indipendentemente dall'intervenuta liquidazione del saldo.

Come detto, dunque, con la risoluzione n. 133/E del 26 settembre 2005, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il momento di imputazione dei ricavi all'esercizio

> *"coincide con l'emissione del certificato di collaudo provvisorio e la successiva delibera della stazione appaltante sulla sua ammissibilità a norma dell'art. 204 del decreto medesimo".*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Al riguardo, il comma 3 dell'art. 204 del D.P.R. 21 dicembre 1999, n. 554 dispone che

> *"La stazione appaltante preso in esame l'operato e le deduzioni dell'organo di collaudo e richiesto, quando ne sia il caso in relazione all'ammontare o alla specificità dell'intervento, i pareri ritenuti necessari all'esame, effettua la revisione contabile degli atti e delibera entro sessanta giorni sull'ammissibilità del certificato di collaudo, sulle domande dell'appaltatore e sui risultati degli avvisi ai creditori.*
>
> *Le deliberazioni della stazione appaltante sono notificate all'appaltatore".*

Il "collaudo definitivo" - è il parere contenuto nella risoluzione dell'Agenzia delle Entrate -

> *"non costituisce un nuovo collaudo, ma risponde ad una esigenza formale (trattandosi di appalto pubblico) e di particolare garanzia, rispetto ad eventuali anomalie o patologie dell'opera non individuate all'atto del collaudo provvisorio".*

Le scritture contabili delle commesse di durata ultrannuale

Tale precisazione ministeriale rende utile un riepilogo delle scritture contabili tipiche nel caso di commesse di durata ultrannuale.

In contabilità, le opere in corso di durata ultrannuale sono contabilizzate come "rimanenze" fino alla data di liquidazione a titolo definitivo del corrispettivo, mentre gli acconti percepiti (anche a seguito di S.A.L.) sono invece imputati, come un acconto da clienti, alla voce "debiti" dello Stato Patrimoniale.

A prescindere dal criterio di valutazione utilizzato (del quale si parlerà più avanti), **le scritture contabili sono le seguenti**

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Nel caso di fatturazione di acconti o stati di avanzamento lavori

Tipo	Numero	Denominazione	D/A	Importo
SP	C II 1)	Crediti v/clienti	D	
SP	D 7	Acconti da clienti	A	
SP	D12	Iva a debito	A	
fatturazione acconto/SAL				

Alla fine dell'esercizio

Tipo	Numero	Denominazione	D/A	Importo
SP	C II 3)	Lavori in corso su ordinazione	D	
CE	A 3	Variazione delle rimanenze di lavori in corso su ordinazione	A	

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

valutazione delle rimanenze dei lavori in corso ultrannuali

All’inizio dell’esercizio successivo

Tipo	Numero	Denominazione	D/A	Importo
SP	C II 3)	Lavori in corso su ordinazione	A	
CE	A 3	Variazione delle rimanenze di lavori in corso su ordinazione	D	
storno delle rimanenze finali dell’esercizio precedente				

L’art. 93 del Tuir dispone che le “Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale” possano essere valutate in base ai seguenti metodi:

1. **“metodo del costo” (o “della commessa completata”), secondo il comma 5;**
2. **“metodo dei ricavi” (o “della percentuale di completamento”), secondo il comma 2.**

L’utilizzo di un criterio di valutazione piuttosto che di un altro genera delle conseguenze nel conto economico della società.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Metodo del ricavo

Con il criterio della percentuale di completamento (o del ricavo), il margine della commessa viene contabilizzato “per competenza”, nei vari esercizi in cui si protrae l’attività. Di contro, tale margine è il risultato di stime, relative sia ai costi da sostenere sia ai ricavi da conseguire. Infatti, la determinazione del valore della commessa alla fine dell’esercizio avviene considerando delle variabili (che possono essere il numero di ore lavorate, l’importo dei costi sostenuti, entrambi rapportati al numero totale, di ore o di costi) che difficilmente possono dirsi certe se non alla fine dell’opera.

Meotdo del costo

Con l’altro metodo della commessa completata (o del costo), invece, il margine viene rinviato all’esercizio in cui la commessa viene ultimata e l’opera consegnata (e, conseguentemente, viene anche rinviata la tassazione, con notevole convenienza per le società di capitali che vengono tassate in base ad una aliquota di imposta proporzionale); tale criterio, che utilizza dunque dati consuntivi, e quindi certi, lascia a desiderare riguardo l’aspetto dell’andamento dei singoli esercizi, contrassegnati evidentemente da risultati estremamente altalenanti, e non tiene conto della natura e dell’aspetto sostanziale del contratto.

Il “principio contabile IAS n. 11” e la normativa fiscale

Concludiamo precisando che lo IAS n. 11, al paragrafo 22, stabilisce che il metodo di valutazione delle “commesse a lungo termine” è il “metodo dei ricavi” (o “della percentuale di completamento”), con esclusione quindi del “metodo del costo”.

Nel bilancio redatto secondo i principi IAS, le società non possono più adottare neanche ai fini fiscali il metodo del costo, ma solamente quello dei ricavi.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

L'art. 13, comma 3, del D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38 ha previsto, dal punto di vista fiscale, una norma transitoria per le "commesse in corso" al 31 dicembre 2004, in base alla quale

> *"Le società che, nell'esercizio di prima applicazione dei principi contabili internazionali, anche per opzione, cambiano la valutazione delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale in corso di esecuzione di cui all'articolo 93 del citato testo unico, passando dal criterio del costo a quello dei corrispettivi pattuiti, possono per tali commesse continuare ad adottare ai fini fiscali i precedenti criteri di valutazione".*

La suddetta norma consente - ai fini fiscali - di continuare a valutare con il "metodo del costo" le "commesse in corso" al 31 dicembre 2004.

Pertanto, qualora la società volesse (o dovesse, in caso di obbligo) adottare i principi IAS al 1° gennaio 2005 dovrà rideterminare il valore delle "commesse in corso" con il "metodo dei ricavi", registrando la differenza positiva in una "riserva indisponibile" di patrimonio netto, al netto delle relative imposte differite. In termini contabili, la scrittura sarà la seguente:

Tipo	Numero	Denominazione	D/A	Importo
SP	C I 3)	Rimanenze	D	
SP	A VII	Riserva indisponibile ex D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38	A	
SP	B 2	Fondo imposte differite	A	

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

rideterminato valore commesse in corso per applicazione IAS

Nel bilancio secondo gli IAS/IFRS le commesse iniziate dall'1/1/05 devono essere valutate con il "metodo della percentuale di completamento" (o dei ricavi). Tale valutazione assume come detto anche rilevanza fiscale.

Danilo Sciuto

Dottore commercialista in Catania

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D