

Il commercialista telematico

LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE INFRANNUALI

Applicazioni degli studi di settore
Analisi delle discrasie

a cura Pierpaolo Bilotta

Nel panorama delle attività che erogano servizi non sempre risulta agevole applicare la normativa civilistica e la non sempre allineata normativa fiscale.

Il riferimento ricade sulla corretta esposizione ai fini fiscali (prevalentemente) di tutto quanto assume rilevanza ai fini della determinazione della base imponibile, in special modo ai componenti positivi di reddito.

La tipologia di ricavo su prestazioni di servizi, è immediatamente riconducibile all'articolo 109 del TUIR che ne disciplina la relativa competenza nell'esercizio in cui la prestazione è ultimata sempre che sia certa, e obiettivamente determinata alla data di chiusura di esercizio.

Sarebbe interessante approfondire le tematiche sulla cosiddetta competenza allargata (alla data di chiusura bilancio) affermata da una parte della Cassazione, ma non è questa la sede opportuna.

Più in generale giova rammentare il principio generale del nostro ordinamento tributario che tende a correlare la competenza dei costi a quella dei ricavi cui essi si riferiscono.

Tutto ciò premesso concentriamo l'attenzione ai "lavori in corso su ordinazione" la cui disciplina fiscale non risulta in linea con la definizione civilistica degli stessi; infatti la normativa fiscale opera un distinguo dei medesimi lavori fra:

- Lavori in corso su ordinazione di durata inferiore ai 12 mesi (art 92 comma 6 TUIR)
- Lavori in corso su ordinazione di durata superiore ai 12 mesi (art 93 TUIR)

Una difficoltà non trascurabile insiste sulla identificazione del "lavoro in corso su ordinazione" da distinguere rispetto ad una "normale" prestazione di servizi genericamente rientrante nel novero dell'art 109.

I lavori in corso su ordinazione (comunemente chiamati commesse) possono essere definiti processi produttivi, conseguenti alla stipulazione di contratti con la clientela per la costruzione di beni o per la prestazione di servizi che alla fine dell'esercizio sono ancora in svolgimento.

In questo senso è il principio contabile n.ro 23 del CND e del CNR che individua le condizioni perché si rientri in tale fattispecie giuridica, il cui approfondimento è riscontrabile nella copiosa dottrina e giurisprudenza di varia fonte.

Il commercialista telematico

Sul presupposto, pertanto, che il professionista abbia distinto le tipologie di servizi, estrapolando i lavori in corso su ordinazione, cerchiamo di comprendere quali sono le implicazioni ai fini della compilazione degli studi di settore e relative risultanze.

Dall'esame che segue emerge l'interesse sui soli lavori su ordinazione di durata infrannuale atteso che quelli di durata oltre i 12 mesi, non presentano particolare attenzione rispetto allo scopo del presente lavoro, fermo restando le numerose problematiche connesse alla esposizione di bilancio, valutazione ecc.

Nel caso siano emersi lavori in corso su ordinazione infrannuali a cavallo di due esercizi, la legislazione tributaria rinvia all'art 92 comma 6. Esso obbliga ad esporre ai fini fiscali un valore di rimanenze degli stessi pari alle spese sostenute nell'esercizio.

Tecnicamente si definisce come criterio della commessa completata il cui spirito è agevolativo verso il contribuente.

Infatti se il ricavo di tale opera rientra nei ricavi dell'esercizio in cui è ultimato (esempio 2009 benché iniziato nel 2008) tutti i costi sostenuti nel 2008 per la medesima prestazione devono essere "neutralizzati" come se non fossero stati sostenuti. A ciò si provvede generando una voce di ricavo sotto forma di rimanenza finale.

Ma cosa si intende per costi specifici o per spese sostenute?

Anche in questo caso il principio contabile 23 descrive quali tipologie di costi sono da considerare. Fra le varie tipologie di costi da considerare, escludendo gli interessi passivi e le spese generali non direttamente riconducibili all'opera, vorrei attenermi ad una classificazione che poi riscontriamo facilmente nel contesto degli studi di settore (quadro F):

F14 – costi per acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci

F15 – Costi per la produzione di servizi

F18 – Costo godimento beni di terzi (leasing, locazione attrezzature)

F19 - Spese per lavoro dipendente e altre prestazioni afferenti attività d'impresa

F20 – Ammortamenti

Tralasciando per semplicità altre tipologie di costi pur riconducibili al concetto di spese sostenute, si evince che l'amministrazione aziendale deve essere organizzata affinché possa a fine anno fornire le informazioni necessarie (anche se per masse) che rappresentano dei "di cui" dei valori di bilancio per come sopra dettagliati.

Ossia l'azienda può aver sostenuto costi per lavoro dipendente pari a 500.000 euro ma quelli riferiti ai soli lavori in corso su ordinazione non chiusi a fine anno ammontano ad euro 120.000

E' una naturale conseguenza che tale esigenza fiscale costringe ad uno sforzo organizzativo dell'amministrazione tutt'altro che secondario.

Il commercialista telematico

Applicazione su specifici studi di settore

Sul piano pratico è abbastanza frequente che tale problematica sia legata al mondo dell'edilizia o immobiliare per le quali la simulazione è stata operata in relazione a:

studio TG69U codice attività 412000 (costruzione edifici)

studio TG40U codice attività 682001 (immobiliare di gestione e compravendita)

ma la problematica ritengo sia assolutamente rivolta anche ad altre tipologie di attività fra cui ho inteso approfondire, seppur a titolo di esempio e non esaustivo, le attività comunque connesse al mondo delle costruzioni:

studio TK23U codice attività 711220 (servizi progettazione ingegneria)

studio TG75U codice attività 432101 (installazione impianti elettrici)

iniziamo l'analisi dello studio più comune per la tipologia di ricavi trattati: TG69U

studio settore TG69U
codice attività 412000
costruzione edifici residenziali

modello	Unico sc	7	7	7	7
provincia		D086	D086	D086	D086
A04		1500	1500	1500	1500
A05		2000	2000	2000	2000
D08		100	100	100	100
D17		100	100	100	100
D23		100	100	100	100
D26		1	1	1	1
D29	rim opere infrannuali	26.000,00	40.000,00	65.000,00	65.000,00
D30		100	100	100	100
D51		100	100	100	100
F01		0	0	0	0
F12	esis merci e opere infrannuali	0	0	0	0
F13	rim merci e opere infrannuali	26.000,00	65.000,00	65.000,00	40.000,00
F14	costi materie prime	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00
F15	costi produz servizi	16.000,00	16.000,00	16.000,00	16.000,00
F16		1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
F19	lavoro dipendente	50.000,00	50.000,00	50.000,00	50.000,00
F20	ammortamenti	12.000,00	12.000,00	12.000,00	12.000,00
F22		20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00

Il commercialista telematico

F28	reddito	83.000,00	44.000,00	44.000,00	69.000,00
F29	valore beni strumentali	65.000,00	65.000,00	65.000,00	65.000,00
versione motore calcolo gerico 2008		010004	010004	010004	010004
ricavo stimato congruità		81.686,00	21.474,00	19.220,00	55.719,00
ricavo minimo congruità		79.941,00	20.830,00	18.810,00	54.806,00
COSTO DEL VENDUTO					
F12+F14+F15-F13		-	- 39.000,00	- 39.000,00	- 14.000,00

Senza entrare nel merito delle risultanze dello studio in termini di ricavo puntuale (e quindi di risultato) si può osservare che al variare delle grandezze oggetto di analisi, il calcolo appare giustamente sensibile.

Qualora il valore del rigo F13 aumenti (colonna 2 e 3) il ricavo stimato determinato da gerico (ignorando le maggiorazioni derivanti dagli indici di normalità) varia.

Ciò anche quando F13 risulti maggiore della somma dei rigi F12+F14+F15, ciò risulta corretto ed in linea con quanto affermato in premessa.

L'unico rilievo da evidenziare è il caso della 4 colonna ove siamo in presenza di un errore bloccante non segnalato dal motore di calcolo, lo stesso errore sullo studio di settore TG40U invece è segnalato e restituisce l'errore.

Risultati del tutto analoghi si riscontrano compilando lo studio di settore TG40U codice attività 682001 – immobiliari

studio di settore TK23U

Analizziamo successivamente lo studio di settore TK23U riferito ad attività d'impresa ovviamente con codice attività 711220 – servizi di progettazione di ingegneria.

Attività che in via assolutamente ordinaria può riguardare prestazione di servizi rientranti nei lavori in corso su ordinazione sia di durata infrannuale che ultrannuale.

		TK23U			
		711220			
		SERVIZI DI PROGETTAZIONE INGEGNERIA			
Modello	unicosc	7	7	7	7
Provincia		D086	D086	D086	D086
ANNO		2001	2001	2001	2001
tipologia reddito	impresa	1	1	1	1
A01		1500	1500	1500	1500
A10	un socio al 100%	1	1	1	1
A05		2000	2000	2000	2000

Il commercialista telematico

B00	nro unità locali	1	1	1	1
B06	comune unità locali metri quadrati	D086 290	D086 290	D086 290	D086 290
D01		40 - 100%	40 - 100%	40 - 100%	40 - 100%
D19		20	20	20	20
D20		20	20	20	20
D22		60	60	60	60
D34		100	100	100	100
D42		100	100	100	100
D52		1000	1000	1000	1000
D54	rim lavori in corso infrannuali	20.000,00	15.000,00	26.000,00	40.000,00
D59		20			
D60		48			
D30		100	100	100	100
D51		100	100	100	100
F01		0	0	0	0
F12	esis merci e opere infrannuali	0	0	0	0
F13	rim merci e opere infrannuali	20.000,00	20.000,00	26.000,00	40.000,00
F14	costi materie prime	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00
F15	costi produz servizi	16.000,00	16.000,00	16.000,00	16.000,00
F16		1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
F19	lavoro dipendente	50.000,00	50.000,00	50.000,00	50.000,00
F20	Ammortamenti	12.000,00	12.000,00	12.000,00	12.000,00
F22		20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00
F28	Reddito	- 89.000,00	89.000,00	83.000,00	69.000,00
F29	valore beni strumentali	65.000,00	65.000,00	65.000,00	65.000,00
Z01		10,00	10,00	10,00	10,00
Z05		10,00	10,00	10,00	10,00
versione motore calcolo		010004	010004	010004	010004
ricavo stimato congruità		112.472,00	112.472,00	105.233,00	105.233,00
ricavo minimo congruità		95.826,00	95.826,00	88.207,00	88.207,00
COSTO DEL VENDUTO	F12+F14+F15-F13	6.000,00	6.000,00	-	14.000,00

Si osserva intanto che lo studio di settore richiede in modo specifico il valore dei lavori in corso di esecuzione infrannuali ai righe D53 e D54 facendo presumere (come per lo studio di settore precedente) un qualche funzionamento collegato in sede di calcolo.

Il commercialista telematico

Dalla differenza fra la prima e la seconda colonna emerge:

- nessun sensibilità del calcolo al cambiamento del valore indicato in D54 contrariamente a quanto proposto correttamente dallo studio precedente

- la sensibilità di calcolo determinante il ricavo stimato limitatamente al valore immesso al rigo F13 emerge fino a concorrenza del valore del costo del venduto proposto per facilità di comprensione all'ultimo rigo del prospetto.

- Ossia quando il costo del venduto assume risultato zero o negativo seppur si accresce il valore delle rimanenze di cui al rigo F13 il ricavo stimato rimane inspiegabilmente identico.

Ancor prima di pervenire ad alcune considerazioni finali consideriamo lo studio TG75U

		TG75U		
		432101		
		INSTALLAZIONE IMPIANTI ELETTRICI IN EDIFICI		
Modello	unicosc	7	7	7
Provincia		D086	D086	D086
A04		1500	1500	1500
A05		2000	2000	2000
B00	nro unità locali	1	1	1
	comune unità locali	D086	D086	D086
B04		100	100	100
D01		100	100	100
D32		30	30	30
D33		70	70	70
D34		30	30	30
D35		70	70	70
D43		8.000,00	8.000,00	8.000,00
F01		0	0	0
F12	esis merci e opere infrannuali	0	0	0
F13	rim merci e opere infrannuali	15.000,00	26.000,00	65.000,00
F14	costi materie prime	10.000,00	10.000,00	10.000,00
F15	costi produz servizi	16.000,00	16.000,00	16.000,00
F16		1.000,00	1.000,00	1.000,00
F19	lavoro dipendente	50.000,00	50.000,00	50.000,00
F20	ammortamenti	12.000,00	12.000,00	12.000,00
F22	oneri gestione	20.000,00	20.000,00	20.000,00
F28	reddito	- 94.000,00	- 83.000,00	- 44.000,00
F29	valore beni strumentali	65.000,00	65.000,00	65.000,00

Il commercialista telematico

z02		100,00		
z08		5.000,00		
versione motore calcolo		010004	010004	010004
ricavo stimato congruità		80.050,00	55.852,00	55.852,00
ricavo minimo congruità		77.184,00	52.789,00	52.789,00
COSTO DEL VENDUTO	F12+F14+F15-F13	11.000,00	- -	39.000,00

Premesso che anche per questa attività per sua specifica tipologia, possa ordinariamente prevedere la tipologia di rimanenze di lavoro su ordinazione infrannuale, si riscontra con stupore che:

- Non è richiesto nel quadro D il valore delle solo rimanenze lavori in corso di esecuzione infrannuali
- Il ricavo stimato propone identici valori nonostante vengano aumentate le rimanenze di cui al rigo F13 basando il funzionamento sul costo del venduto mai negativo.

Considerazioni finali

Con evidente sorpresa ci si chiede se le risultanze e le disparità fra gli studi di settore sopra riportati siano frutto di una logica contabile tributaria, oppure di un qualche strano algoritmo che non sembra giustificato.

I maggiori dubbi riguardano gli studi di settore del settore dei servizi legati alla progettazione e più in generale all'impiantistica; ossia settori di attività ove è frequente riscontrare una tipologia di commesse rientranti nel concetto di lavori in corso su ordinazione.

Il fatto che siano riscontrabili tali contratti significa che è possibile che ve ne siano di durata ultrannuale (probabilmente più frequenti) ma evidentemente anche infrannuali.

In tal caso il software gerico considera il valore delle rimanenze finali di cui all'art 92 comma 6 entro i limiti dei soli:

- costi per produzione servizi (rigo F15)
- costi per materie prime e materiali (rigo F14)

ignorando le altri componenti di costi che anch'esse concorrono in quota alla formazione del valore di rimanenza finale quali:

- spese lavoro dipendente
- godimento beni terzi
- ammortamenti

giusto per considerare quelli più facilmente individuabili.

Tale meccanismo, ribadisco non accade con gli studi dedicati squisitamente al settore delle costruzioni.

Il commercialista telematico

A fronte di ciò la spinta delle aziende che si trovano in tale situazione particolare sarebbe quella di:

- cercare di spostare tutti i lavori in corso su ordinazione verso una durata maggiore di 12 mesi, in questo modo infatti applicandosi l'art 93 non opera il principio dello storno dei costi bensì quello dell'imputazione dei ricavi che concorrono al calcolo di gerico in forma di ricavo dichiarato
- spostare i costi del personale, verso quello di "produzione servizi", ma mi sembra difficilmente praticabile

Ritengo, infine che sia auspicabile un chiarimento che giustifichi il meccanismo di calcolo attuale piuttosto che una più probabile modifica del motore di calcolo per gli studi di settore segnalati.

Pierpaolo Bilotta
12 Gennaio 2009