

Il commercialista telematico

In collaborazione con l'autore Dott. Marco Rigetti

www.studiorighetti.it

EDILIZIA - Costi, Ricavi e Rimanenze

INTRODUZIONE

Il presente articolo si riferisce a costi, ricavi e rimanenze relativi a tutte le opere edili: costruzione di fabbricati civili, industriali, lottizzazione di aree.

In particolare si analizza la COSTRUZIONE PER CONTO PROPRIO PER LA SUCCESSIVA VENDITA (l'impresa acquista il terreno, lo edifica e vende il fabbricato ad uno o più clienti) che **può essere fatta direttamente o servendosi in tutto o in parte di terze imprese con la stipula di contratti di appalto.**

Il presente articolo non si occupa invece delle COSTRUZIONI PER CONTO DI TERZI MEDIANTE APPALTO di durata infrannuale o ultrannuale (c.d. COMMESSE).

COSTI

I costi si considerano sostenuti:

- per i **beni mobili**: alla data di **consegna o spedizione**;
- per i **beni immobili**: alla data di stipulazione dell'**atto notarile**, salvo che sia diversa e successiva la data in cui si verifica l'effetto traslativo;
- per le prestazioni di **servizi**: alla data di **ultimazione** (attenzione ad appalti, parcelle dei professionisti, quali ingegneri legali, perché il costo è deducibile al termine della prestazione);
- per gli acquisti di **cosa futura**: al momento dell'esistenza del bene.

Non si tiene conto di eventuali clausole di **riserva della proprietà**.

I costi da imputare all'opera, si distinguono in diretti ed indiretti.

Per **costi diretti** si intendono indicativamente:

- il costo di acquisto del terreno o del fabbricato da ristrutturare maggiorati degli oneri accessori quali imposte di registro, ipotecaria e catastale, le spese notarili, le provvigioni per l'acquisto, gli oneri di urbanizzazione;
- i costi dei materiali utilizzati per la realizzazione dell'opera;
- i costi della manodopera di cantiere, incluso il personale direttivo ed i servizi generali

Il commercialista telematico

(tenere conti distinti);

- i costi di appalti e subappalti;
- le spese di trasferimento di impianti e di attrezzature al cantiere;
- i costi per l'allacciamento in cantiere di energia elettrica, acqua, ecc.;
- i costi per l'impianto e lo smobilizzo del cantiere;
- gli ammortamenti, i noli, le manutenzioni e riparazioni dei macchinari impiegati;
- i costi per assicurazioni e fidejussioni specifiche (es. a favore del Comune per oneri);
- i costi di progettazione e direzione lavori;
- i costi preoperativi, cioè quelli sostenuti dopo l'acquisizione del contratto ma prima che venga iniziata l'attività di costruzione (vedi P.C. n. 23, § G.II), tra cui i costi di progettazione e per studi specifici della commessa ed i costi di organizzazione e di avvio dei lavori.

Per **costi indiretti** si intendono indicativamente:

- gli interessi passivi relativi alle somme che sono state impiegate nell'opera o nella commessa;
- i costi di progettazione, se attribuibili a più opere o commesse;
- i costi generali di produzione o industriali (vedi P.C. n. 13, § D.III.g).

L'art. 109 T.u.i.r. precisa che le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute alla data di ultimazione delle prestazioni. L'**appalto** si considera ultimato nel momento di accettazione dell'opera da parte del committente. Eventuali fatture con o senza relativi pagamenti emesse prima dell'accettazione non devono essere imputate a costo ma costituiscono acconti (movimenti finanziari). Il contratto di appalto può prevedere il frazionamento dell'intera opera in più parti (s.a.l.), suscettibili di distinta consegna al committente. Lo stato di avanzamento accettato costituisce ultimazione di quella porzione e quindi dà rilevanza del costo.

Costi sostenuti negli esercizi successivi a quello in cui si è manifestato il ricavo

N.C. n. 135/98: Costi sostenuti nelle imprese di costruzione. L'alienazione di unità immobiliari costituisce ricavo dell'esercizio nel quale è intervenuto l'atto di trasferimento della proprietà (rogito); per addivenire ad una corretta determinazione del reddito di esercizio sarà necessario imputare a "costo del venduto", oltre ai costi sostenuti, anche quelli che dovranno essere sopportati in futuro per finire il bene venduto. Esempio classico: vendita di appartamenti con opere esterne ancora in corso). Vedi anche P.C. n. 15.

I ricavi trascinano la competenza dei costi purché questi abbiano i requisiti:

- della certezza della loro esistenza (gli obblighi assunti nell'atto di vendita).
- e della determinabilità obiettiva dell'ammontare (contratti di appalto già stipulati con terzi o analisi dei costi da sostenere).

Il commercialista telematico

Per maggiori dettagli: R.M. n. 52/E del 2.6.98; R.M. n. 14/E del 5.3.98; R.M. n. 9/2940 del 22.10.81.

Opere di urbanizzazione primaria

Secondo quanto disposto dall'art. 4 della L. 847/64, rientrando nelle opere di urbanizzazione primaria:

- a) strade residenziali (incluse le strade al di fuori dell'agglomerato urbano che lo attraversano e lo collegano ai centri industriali e/o artigianali - L. 165/90; C.M. 26/92);
- b) spazi di sosta o di parcheggio;
- c) fognature, compresi i depuratori da collegare alla rete fognaria;
- d) rete idrica (acquedotti, serbatoi, condotti, ecc.);
- e) rete di distribuzione dell'energia elettrica e del gas, comprese le spese di allacciatura alle singole utenze;
- f) pubblica illuminazione;
- g) spazi di verde attrezzato.

Si tratta di vere e proprie opere pubbliche a servizio degli edifici circostanti che hanno il preciso scopo di garantire le condizioni minime di abitabilità.

Le opere di urbanizzazione primaria, costruite normalmente dai lottizzanti, vengono autonomamente gestite dal Comune (o dalle Aziende Municipalizzate) che ne deve quindi acquistare la piena proprietà.

Opere di urbanizzazione secondaria

Secondo quanto disposto dall'art. 44 della L. 865/71, rientrano nelle opere di urbanizzazione secondaria:

- a) asili nido e scuole materne;
- b) scuole dell'obbligo nonché strutture e complessi per l'istruzione superiore all'obbligo;
- c) mercati di quartiere;
- d) delegazioni comunali;
- e) chiese ed altri edifici per servizi religiosi;
- f) impianti sportivi di quartiere;
- g) centri sociali e attrezzature culturali e sanitarie;
- h) aree verdi di quartiere.

Le opere di urbanizzazione secondaria possono essere viste come vere e proprie opere pubbliche oppure, diversamente che dalle opere di urbanizzazione primaria, come opere di pubblica utilità comunque realizzate da privati (es.: un asilo privato).

Esse svolgono una funzione diretta alla migliore vivibilità di un intero quartiere e sono poste

Il commercialista telematico

al servizio della comunità cui è stanziata (o vengono realizzate per essere messe a disposizione dell'intera popolazione di un piccolo centro abitato, Ris. 320947 del 10.06.85).

Cessioni gratuite al Comune - Spesso succede che le imprese di costruzione immobiliare acquistino un terreno edificabile e debbano poi cedere gratuitamente al Comune una parte dello stesso al fine di ottenere la licenza edilizia (non quindi per liberalità). Con Ris. n. 322 del 8.10.02 l'A.E. ha precisato che il costo complessivo di acquisto rimane invariato ed aumenta quello unitario. Es. Acquisto mq 1.000 per € 10.000,00, costo € 10,00 il mq. Cessione gratuita al Comune di mq 100, il costo rimane invariato ad € 10.000,00, che verranno spalmate su mq 900 con conseguente aumento del costo unitario ad € 11,11 (10.000,00 : 900).

- La cessione gratuita di immobili al Comune a scomputo di oneri non è soggetta ad Iva solo quando riguarda beni che rientrano tra aree ed opere di urbanizzazione (Ris. n. 37 del 21.2.03 e n. 6/E del 14.1.03).

Contratto preliminare

Il D.Lgs. 122/2005, ha imposto alle imprese edili di inserire nei contratti preliminari relativi ad immobili il cui permesso a costruire sia stato richiesto a partire dal 21.7.2005, la **fideiussione** che deve essere rilasciata al preliminare, per un importo pari a tutte le somme pagate o che dovranno essere pagate, prima della stipula del rogito notarile e l'**assicurazione** postuma decennale.

I costi che ne conseguono dovranno essere spesi per competenza.

RICAVI

In base all'art. 109/917 i ricavi si considerano conseguiti:

- per i **beni mobili**: alla data di **consegna o spedizione**;
- per i **beni immobili**: alla **data di stipulazione dell'atto notarile**, salvo che sia diversa e successiva la data in cui si verifica l'effetto traslativo;
- per le prestazioni di **servizi**: alla data di ultimazione;
- per le vendite **di cosa futura**: al momento dell'esistenza del bene (es. costruzione fabbricato; permuta di terreno con fabbricato: il costo del terreno si imputa subito e diviene acconto da fatturare, mentre il ricavo del fabbricato si registra al termine della costruzione del fabbricato stesso);
- per la cessione di **diritti reali** (es. diritto di superficie, cessione di cubatura): alla data di stipula dell'atto notarile o se diverso e successivo, quello in cui si verificano gli effetti traslativi e non deve essere suddiviso sugli anni di durata della concessione del diritto (R.M. n. 272 del 7.8.02).

Il commercialista telematico

Nelle cessioni non si tiene conto di eventuali clausole di riserva della proprietà.

Preliminare a cavallo di due esercizi – La sentenza della Corte di appello di Milano del 18.4.00, condivisa dal prof. Vincenzo Salafia (Le Società n. 8/2000), partendo dal concetto che l'art. 2423-bis prescrive al redattore del bilancio di considerare l'azienda in attività anche per l'esercizio successivo, stabilisce che un bene già promesso in vendita, per il quale era già stata incassata una caparra, deve essere valutato in bilancio (per il principio della rappresentazione veritiera e corretta) al prezzo di vendita e non al costo. Questa valutazione "al prezzo" può anche, correttamente, eliminare la perdita di esercizio che risultasse in bilancio con l'adozione della valutazione al costo. Così facendo, si anticiperebbe anche fiscalmente il ricavo (non è infatti possibile operare una variazione in diminuzione).

Vendita di fabbricati non finiti - Spesso succede che l'impresa edile vende delle porzioni (appartamenti, garage) prima che l'opera sia finita. Per una corretta determinazione del reddito occorre quantificare anche i costi che dovranno essere sostenuti sia per terminare il fabbricato che per le opere esterne.

Vedi quanto detto sopra per i costi sostenuti in esercizi successivi al conseguimento dei ricavi.

RIMANENZE

Si ribadisce che il presente articolo riguarda la COSTRUZIONE PER CONTO PROPRIO (sia diretta che servendosi in tutto o in parte di imprese terze) PER LA SUCCESSIVA VENDITA nella quale l'impresa acquista il terreno, lo edifica e vende il fabbricato ad uno o più clienti.

Le rimanenze, in questo caso, vanno valutate a COSTI SPECIFICI sia ai fini del bilancio civilistico sia ai fini fiscali.

Valore delle rimanenze - Il valore delle rimanenze da inserire nel bilancio di fine esercizio si determina dalla sommatoria:

- **costo di acquisto** del terreno o del fabbricato da ristrutturare maggiorati degli oneri accessori quali imposte di registro, ipotecaria e catastale, le spese notarili, le provvigioni per l'acquisto, gli oneri di urbanizzazione primaria e secondaria (costruzioni in proprio);
maggiorato
- di tutti i **costi diretti ed indiretti inerenti** la costruzione;
- degli **interessi passivi**, se la costruzione o produzione del bene è stata commissionata ad

Il commercialista telematico

un terzo e sono stati pagati degli acconti, se ci sono beni di lunga esecuzione interna (edilizia, cantieristica, ecc.), gli oneri finanziari si possono stratificare nel costo. In ogni caso il valore del bene, aumentato degli interessi, non può superare il valore di mercato. La Cass. con sent. n. 15981 del 14.11.02 ha affermato che la valutazione delle costruzioni in corso a fine esercizio va effettuata imputando al costo oltre agli interessi passivi contratti per l'acquisto del terreno o del fabbricato da ristrutturare, anche quelli relativi a finanziamenti contratti per la costruzione dei fabbricati. La capitalizzazione è fiscalmente rilevante solo in presenza di una analoga capitalizzazione ad incremento delle rimanenze in bilancio (art. 2426.1 n. 9);

- delle **spese generali di produzione** - relative alla fabbricazione interna o presso terzi, purché in bilancio siano imputate ad incremento del costo.

al netto di

- **sconti commerciali** e se rilevanti, anche degli **sconti finanziari** (gli sconti finanziari o di cassa, di importo non rilevante, vengono imputati a c.e. tra i proventi finanziari);

MENO

- il costo del venduto, se sono state effettuate delle vendite.

Nella ripartizione del costo del terreno tra "costo del venduto" per i fabbricati andati a ricavo e "rimanenze" occorre tener presente non tanto la quantità in mq ma la possibilità edificatoria in mc.

Non si tiene contro dei costi figurativi (es.: lavoro dell'imprenditore).

A cura del dott. Marco Righetti

Tratto da "GUIDA AL BILANCIO ESERCIZIO 2005" dott. Giuseppe Righetti