

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 24/08/2007 n. 237

Oggetto:

Istanza di interpello - Art. 93, comma 3, TUIR - Art. 36, comma 20, D.l. 223/2006 - Opere ultrannuali in corso di esecuzione - Svalutazioni per rischio contrattuale - Abrogazione - Recupero a tassazione di quanto dedotto - ALFA S.p.A.

Testo:

La Direzione Regionale ha trasmesso un'istanza di interpello formulata ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, con cui la ALFA S.p.A. ha chiesto chiarimenti in merito alla fattispecie di seguito prospettata.

Quesito

La società istante fino al periodo d'imposta 2005 ha dedotto ex art. 93, comma 3, del TUIR il minor valore per rischio contrattuale attribuito alle rimanenze relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale per un importo complessivo di euro 4.907.029,00. Tale deduzione è stata operata in via extracontabile ai sensi dell'art. 109, comma 4, lett. b), del TUIR attraverso l'evidenziazione nel quadro EC del modello Unico 2006.

La maggior parte delle commesse in corso di esecuzione al 31/12/2005, valutate ai sensi dell'art. 93, comma 3, del TUIR risultano ancora in essere al 31/12/2006.

Si chiedono chiarimenti circa gli effetti che l'abrogazione del comma 3, dell'art. 93 del TUIR, produce al fine dell'esatta determinazione delle imposte dovute per l'anno di imposta 2006.

In particolare si chiede di conoscere se le minori valutazioni in questione debbano essere integralmente riprese a tassazione nel periodo di imposta 2006, ovvero se le stesse debbano essere tassate nel periodo di imposta in cui la relativa commessa viene ultimata con corrispettivi liquidati a titolo definitivo.

Soluzione prospettata

L'istante ritiene che le minori valutazioni per rischi contrattuali dedotte nei periodi d'imposta ante 2006 delle rimanenze relative alle opere, forniture e servizi in corso di esecuzione a fine 2005, ancora in essere a fine 2006, non debbano essere integralmente assoggettate a tassazione per effetto dell'abrogazione del comma 3, dell'art. 93, ma debbano essere tassate nel periodo di imposta in cui la specifica commessa (o, se del caso, la porzione di commessa suscettibile di autonoma consegna con corrispettivo autonomo) sulla quale erano state stanziare, venga ultimata con corrispettivi liquidati a titolo definitivo.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

L'art. 36, comma 20, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, ha eliminato la possibilità di ridurre forfaitariamente per rischio contrattuale il valore delle rimanenze delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale in corso di esecuzione alla chiusura dell'esercizio.

È stato così abrogato il comma 3 dell'art. 93 del TUIR secondo cui il valore delle rimanenze finali delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale, determinato sulla base dei corrispettivi pattuiti poteva "essere ridotto per rischio contrattuale, a giudizio del contribuente, in misura non superiore al 2 per cento. Per le opere, le forniture e i servizi eseguiti all'estero, se i corrispettivi sono dovuti da soggetti non residenti, la misura massima della riduzione è elevata al 4 per cento".

Con tale disposizione veniva attribuita rilevanza fiscale, in via anticipata rispetto alla loro effettiva emersione, alle minori valutazioni

effettuate sulle rimanenze di commesse ultrannuali in corso alla chiusura dell'esercizio che potevano essere fruite anche mediante l'effettuazione di una deduzione extra-contabile ai sensi dell'art. 109, comma 4, lett. b), del TUIR.

A decorrere dal periodo di imposta in corso al 4 luglio 2006, tale opportunita' non e' piu' consentita e il valore delle rimanenze delle commesse in corso avviate nel medesimo periodo d'imposta concorre alla formazione del reddito per l'intero ammontare dei corrispettivi pattuiti con la conseguente ripresa a tassazione di eventuali minori valutazioni effettuate civilisticamente.

Si evidenzia che le nuove disposizioni si applicano esclusivamente agli incrementi delle rimanenze di commesse avviate a partire dall'esercizio in corso al 4 luglio 2006 nonche' agli incrementi di valore delle opere iniziate in periodi precedenti e non ancora completate, con la conseguenza che le minori valutazioni operate fino al periodo di imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto legge n. 223 del 2006 mantengono piena rilevanza e non devono, pertanto, essere recuperate a tassazione per effetto della citata abrogazione.

Tanto si desume anche dalla circolare del 21 novembre 2006, n. 34/E che, nell'illustrare le modalita' di calcolo dell'acconto IRES e IRAP dovuto per l'anno 2006, da determinare assumendo "quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le disposizioni" del citato decreto legge n. 223, ha precisato che, per le minori valutazioni operati nei periodi di imposta pregressi, occorre unicamente eliminare la minor valutazione per rischio contrattuale operata con riferimento all'anno 2005, senza aver riguardo a quelle operate negli esercizi precedenti.

Tale soluzione e' supportata anche dalla relazione tecnica al decreto legge n. 223 del 2006 che stima il recupero di gettito in misura pari agli importi delle deduzioni fiscali indicate nel quadro EC del Modello Unico facendo riferimento alla sola "eccedenza di periodo" e non anche a quella "pregressa".

Con riferimento al trattamento fiscale da riservare in futuro alle svalutazioni operate nel precedente regime su commesse ancora in corso di esecuzione, si ritiene che le stesse saranno assoggettate a tassazione allorché le singole commesse sulle quali le svalutazioni erano state effettuate saranno portate a compimento.

Anche questa interpretazione relativa all'utilizzo del fondo appare supportata dalle indicazioni degli effetti di cassa per il triennio 2006-2008 contenuti nella relazione tecnica al provvedimento che prevedono un recupero di gettito annualmente crescente.

Alla luce delle considerazioni sopra esposte, si ritiene che le deduzioni effettuate fino al periodo antecedente a quello in corso alla data del 4 luglio 2006, non debbano essere riprese a tassazione in sede di determinazione delle imposte dovute per il periodo d'imposta 2006 e che le stesse saranno assoggettate a tassazione nel momento del loro naturale assorbimento per effetto del completamento dell'opera in corso di esecuzione in relazione alla quale la svalutazione era stata effettuata.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza presentata alla Direzione regionale, viene resa dalla scrivente, ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo del DM 26 aprile 2001, n. 209.