



Economia Aziendale Online

Economia Aziendale Online

Business and Management Sciences
International Quarterly Review

*LE COSTRUZIONI IN ECONOMIA
CRITERI DI VALUTAZIONE E RIFLESSI FISCALI*

Mirko Panigati, Matteo Navaroni

Pavia, Novembre 2017
Vol. 8 - N. 3/2017

www.ea2000.it
www.economiaaziendale.it



PaviaUniversityPress

DOI: 10.13132/2038-5498/8.3.163-168

Le costruzioni in economia Criteri di valutazione e riflessi fiscali

Mirko Panigati, Matteo Navaroni

Abstract

Le «costruzioni in economia», o le «costruzioni interne», costituiscono un processo di acquisizione di fattori a lento ciclo di utilizzo alternativo all'acquisto da terzi. In questo articolo si analizzano le procedure di valutazione e di rilevazione dei fattori «ottenuti internamente», alla luce della normativa civilistica integrata dai principi contabili nazionali e si richiamano i riflessi fiscali collegati al fenomeno.

Items of property, plant, and equipment produced by the firm, constitute a process of acquisition of factors with a long-term useful life, alternative to the purchase from the market. This article analyzes the assessment and detection procedures of the assets "obtained internally", in the light of the civil law, supplemented by the national accounting principles. We also recall the fiscal consequences connected to the phenomenon.

Keywords: costruzioni in economia, immobilizzazioni, oneri finanziari, art. 2426 comma 1 n.1, OIC 16

1 – Forme di “acquisizione delle immobilizzazioni tecniche

Col termine «acquisizione» delle immobilizzazioni tecniche, materiali o immateriali, intendiamo indicare qualunque operazione tramite la quale l'impresa immette nelle coordinazioni produttive fattori (beni) pluriennali materiali (le immobilizzazioni tecniche materiali, appunto) o immateriali.

Tali fattori (beni) sono denominati «a lento ciclo di utilizzo» o in quanto «incorporano» una «massa di servizi» che erogano gradualmente nel tempo (presse, torni, autoveicoli, ecc.) o in quanto in grado di essere «utili» per un arco temporale prolungato (manutenzione straordinaria, oneri pluriennali, costi di sviluppo, ecc.).

L'acquisizione dei “servizi” erogati da tali fattori può avvenire mediante l'acquisto del fattore o in altri casi le imprese possono però acquistare i soli servizi, senza che il fattore entri a far parte del capitale di funzionamento (se fattore pluriennale).

Numerose sono le forme di acquisizione delle immobilizzazioni tecniche materiali; tra le più comuni citiamo le seguenti:

- a) acquisto a prezzi di listino, sia da fornitore nazionale che estero;
- b) acquisto da fornitori specializzati;
- c) acquisti in blocco;
- d) apporto o conferimento (anche per effetto di operazioni straordinarie);
- e) «costruzioni in economia»;
- f) noleggioro (*renting*);
- g) comodato d'uso;
- h) acquisizione mediante locazione finanziaria (*leasing*);
- i) acquisizione a titolo di «liberalità».

In questo lavoro affronteremo gli aspetti valutativi e gli effetti fiscali nell'ipotesi di acquisizione mediante “costruzione in economia”.

Mirko Panigati

Professore a contratto in analisi di bilancio – Economia e gestione delle imprese – presso il Dipartimento di Scienze Economiche e Aziendali di Pavia per l'anno accademico 2017/2018

E-mail : mirko.panigati@unipv.it

Matteo Navaroni

Professore a contratto in analisi di bilancio – Economia e gestione delle imprese – presso il Dipartimento di Scienze Economiche e Aziendali di Pavia per l'anno accademico 2017/2018

E mail : matteo.navaroni@unipv.it

2 – Le costruzioni in economia

Le imprese possono ritenere più conveniente per diverse circostanze esterne e interne acquisire i fattori produttivi attraverso uno sviluppo in proprio.

Questa forma di acquisizione, nota col termine di «costruzione in economia», o «costruzione interna», risulta attuata, tra l'altro, nei casi seguenti:

a) quando l'impresa ha necessità di fattori specializzati (edifici, macchinari, ecc.) non prodotti da altre imprese;

b) quando l'impresa ha propri reparti produttivi specializzati per la fabbricazione interna di componenti e/o di interi macchinari od impianti; pur potendo essere acquisiti anche da fornitori, tali macchinari o impianti sono ottenuti «in economia»: o per motivi di sicurezza o di segretezza, o per l'attuazione di lavorazioni sperimentali, o in ogni altro caso in cui non risulti conveniente portare a conoscenza dei terzi che l'impresa utilizzerà quei fattori;

c) quando l'impresa deve utilizzare fattori che sono oggetto di proprie produzioni caratteristiche; un'impresa che fabbrica torni, ad esempio, acquisirà i torni necessari ai suoi processi tecnici attingendoli dalle proprie produzioni; un'impresa che fabbrica mobili arrederà gli uffici con mobili da essa stessa prodotti; un'impresa che fabbrica automobili attingerà dalle proprie produzioni quelle necessarie per costituirsi il «parco-automovetture», e così via;

d) in tutti i casi in cui le imprese, pur acquisendo dall'esterno «componenti» o «parti» di macchinari o di impianti, attuino l'assemblaggio all'interno, tramite servizi di propri reparti tecnici, ed apportino ai fattori modifiche strutturali.

La costruzione interna è un bene complesso alla cui formazione partecipano numerosi fattori produttivi, inoltre si ritiene che siano da ricondurre in questo ambito i processi finalizzati allo sviluppo di prodotti o dei metodi di produzione o di distribuzione commerciale.

Nel seguito, limiteremo l'analisi alle costruzioni in economia volte all'ottenimento di immobilizzazioni materiali.

3 – Le costruzioni in economia

Poiché i costi sostenuti per la costruzione in economia danno luogo alla fabbricazione di un bene ad utilizzo pluriennale devono essere capitalizzati, nel rispetto del principio di competenza economica.

I fattori produttivi utili al realizzo delle costruzioni interne possono essere acquistati da terze economie:

a) specificatamente per la realizzazione del bene (materie prime specifiche, macchinari specifici, manodopera di reparti adibiti esclusivamente a quelle fabbricazioni);

b) anche per le altre produzioni caratteristiche dell'impresa.

Il sistema di contabilità generale rileverà, in entrambi i casi, i costi dei fattori secondo la loro natura, al momento della manifestazione numeraria e non fornisce informazioni circa la destinazione del fattore entrato in azienda.

Pertanto tali costi verranno annotati normalmente in autonomi conti di reddito, insieme ai costi per fattori impiegati per la produzione di prodotti destinati al mercato.

Al fine di misurare il valore autonomo delle costruzioni interne occorrerà di conseguenza evidenziare autonomamente il valore dei fattori, specifici o generici, impiegati nel processo produttivo delle stesse, girandoli in autonomo conto di reddito acceso ai costi pluriennali.

In altre parole sarà necessario stornare dai conti reddituali la quota parte dei costi dei fattori impiegati nel processo di «produzione in economia».

Lo storno, tuttavia, non sarà distinto per ogni specifico conto di reddito che accoglie i valori dei fattori impiegati, bensì indistinto e la scrittura sarà la seguente:

| [1] | data | | |
|---|------|---|--|
| FATTORE... (COSTRUITO IN ECONOMIA) a | | (STORNO PER) COSTRUZIONI IN ECONOMIA | |
| per capitalizzazione dei costi, come da distinta... | | | |

Il conto addebitato, FATTORE..., si chiuderà poi in DARE di Stato Patrimoniale, insieme con le altre immobilizzazioni tecniche dell'azienda.

Il conto accreditato, (STORNO PER) COSTRUZIONI IN ECONOMIA, sarà chiuso in AVERE di Conto Economico, quale rettifica indiretta, indistinta e globale, a stornare la quota dei costi dei fattori produttivi che si ritenga impiegata per l'ottenimento del bene pluriennale, rinviando la stessa al futuro. Analoga rilevazione contabile si effettuerebbe tanto nel caso di costruzione in economia di impianti specifici, quanto di miglie e trasformazioni di fattori pluriennali di ogni altra tipologia.

Nel bilancio d'esercizio redatto secondo il dettato del legislatore civilistico le voci interessate dalla suddetta scrittura saranno la posta attiva B II 5 Immobilizzazioni in corso e acconti (SP) per quanto riguarda il conto addebitato, mentre la posta A. 4 Valore della produzione, incrementi di immobilizzazioni per lavori interni (CE) riceverà il valore X del conto accreditato.

4 – Il valore da capitalizzare

Muovendo dall'aspetto contabile di evidenza il valore del bene pluriennale, si deve affrontare il problema di misurazione sostanziale del valore X che nella scrittura [1] è stato accreditato al Conto Economico e capitalizzato nel conto FATTORE COSTRUITO IN ECONOMIA.

In generale, al fattore pluriennale dovrebbe essere attribuito un valore compreso tra:

1. un limite inferiore, rappresentato dai costi di produzione;

2. un limite superiore, rappresentato dal valore di acquisizione esterna.

Occorre tuttavia osservare quanto segue:

a) spesso il secondo limite risulta non determinabile perché il fattore non è negoziato e non possiede un mercato di riferimento, il che può essere il motivo per cui l'imprenditore ha deciso la costruzione interna; in questo caso, X sarebbe valorizzabile con il costo di produzione (individuato da una certa configurazione);

b) talvolta, particolari esigenze, già accennate, di segretezza e sicurezza potrebbero giustificare la scelta di procedere con una "costruzione interna" anziché con l'acquisto anche ad un costo superiore al prezzo di mercato; anche in tal caso il valore X si identificherebbe con il costo di produzione;

c) notevole rilevanza assume la configurazione di costo a cui fare riferimento nella determinazione del valore X, inteso quale costo di produzione; il costo pieno aziendale (o il costo economico tecnico) si presterebbe bene per valorizzare la fabbricazione di un bene particolare, mai in precedenza fabbricato; in genere tuttavia il costo pieno non si presenta quasi mai come base di computo idonea. Infatti, si ritiene che la configurazione più adeguata è quella del costo industriale, con la conseguente esclusione dei costi amministrativi e commerciali.

5 – Le rilevazioni interne

Per poter quantificare il valore attribuibile al fattore costruito in economia, è necessario che l'impresa disponga di un sistema di contabilità analitica mediante la quale si possano determinare i fattori destinati alle lavorazioni interne.

Nell'ipotesi in cui la costruzione interna riguardi specificatamente un fattore produttivo sarà agevole ritenere la stessa come un'autonoma commessa in economia.

Nel caso in cui la costruzione in economia riguarda beni non specificatamente programmati, la quantificazione della quota di costo del processo produttivo che ha portato alla realizzazione del bene dovrà essere svolta ex post. Ne sono esempi le costruzioni in economia relative ai brevetti, quando questi sono ottenuti nell'ambito di "normali" processi di ricerca.

6 – L'acquisizione interna di produzioni

Il problema della rilevazione del valore dei fattori pluriennali ottenuti in «economia» assume aspetti particolari relativamente al caso, già ricordato, in cui le imprese acquisiscono alle coordinazioni produttive «beni» a lento ciclo di utilizzo di «normale» produzione, cioè «normalmente» destinabili a vendita alla clientela ordinaria.

In questa eventualità, per annotare contabilmente il valore X attribuito ai fattori, l'impresa potrebbe seguire due procedimenti:

a) considerare x quale valore di «autoconsumo» di prodotti finiti, ed annotarlo con la scrittura:

| | | | |
|---|---|--|---|
| [2] | data | | |
| FATTORE... (COSTRUITO IN ECONOMIA) | PRODUZIONE DESTINATA INTER- NAMENTE (oppure a AUTOCONSUMO DI PRODOTTI) | | X |
| per impiego interno di prodotti non destinati a vendita come da distinta... | | | |

Il conto autoconsumo di prodotti è accolto in bilancio nel Conto Economico nella sezione avere, tra i ricavi, quale rettifica dei costi;

b) considerare x quale valore di vendita a se stessa, con emissione di fattura, da annotarsi con la scrittura:

| | | | |
|--|-----------------------|--|---|
| [3] | data | | |
| FATTORE... (COSTRUITO IN ECONOMIA) | PRODOTTI c/VENDITE | | X |
| Fattura n. per impiego interno di prodotti finiti | | | |

Nel caso a) il valore capitalizzato, x, potrebbe essere determinato o sulla base del costo di produzione, anche standard, o su quella del prezzo di vendita applicato dall'impresa alla clientela, diminuito dei «costi risparmiati» di natura commerciale, amministrativa, di eventuale trasporto e conservazione; nel caso b), invece, il valore x potrebbe essere ritenuto coincidente con il prezzo di listino.

Il Conto Economico, con la seconda alternativa, evidenzia, allora, un risultato maggiore nel periodo in cui si attua la capitalizzazione, ma risultati minori in periodi successivi in quanto verranno computate quote di ammortamento più elevate, commisurate su un valore più elevato di quello determinabile nel caso a).

Con la procedura b) l'impresa, in ogni caso, ipotizzando la vendita dei prodotti, pur se a se stessa, accoglie nel Conto Economico un margine di negoziazione fittizio.

7 – Un esempio

A titolo di esempio, a dar evidenza della procedura sopra esposta, si consideri un'impresa di costruzione di automobili che decida di impiegare per le trasferte dei propri amministratori e dipendenti sia automobili costruite internamente "ad hoc", sia automobili "standard" prodotte e vendute.

Relativamente ai beni della prima specie, che possono considerarsi un'autonoma "commessa", dalla contabilità interna, nella scheda di lavorazione, si rilevano i seguenti costi:

| | |
|---|------------------|
| - bulloni, lamiere, gomme, componenti motore e materie: q.tà (...)... | € 80.000 |
| - materiali accessori: q.tà (...) | € 10.000 |
| - manodopera diretta: ore (capacità produttiva totale) (...)..... | € 50.000 |
| - altri costi diretti di produzione per verniciatura ecc.: q.tà (...) | € 30.000 |
| - quote ammortamento imputata sulla base delle ore di lavoro diretto.. | € 25.000 |
| - altri costi indiretti amministrativi imputate sulla base delle ore di lavoro diretto: (q.tà)..... | €15.000 |
| Totale costi della commessa | € 210.000 |

Nel costo precedente, che può considerarsi costo industriale, non sono compresi né i costi commerciali né quelli finanziari né quelli figurativi.

Si ipotizzi che di questi ultimi si consideri solo il costo rappresentato dagli interessi sul capitale investito, quantificati in € 10.000, e che non si ritenga significativo il calcolo dei costi opportunità dei fattori impiegati.

Il costo da capitalizzare per le automobili costruite in economia, sarà pari a € 220.000 = 210.000 + 10.000.

In questo caso si rileveranno i valori mediante la seguente scrittura:

| | | | |
|---|------|---|---------|
| [4] | data | | |
| AUTOMOBILI (COSTRUITE INTERNAM.) | a | INCREMENTO DI IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNI | 220.000 |
| Per fabbricazione interna di automobili in uso a dipendenti e amministratori. | | | |

Relativamente alle automobili utilizzate internamente, ma oggetto di normale produzione e vendita, si ipotizzino determinati i seguenti dati:

| | |
|--|------------------|
| costo complessivo industriale di produzione..... | € 300.000 |
| costi amministrativi | € 15.000 |
| costi commerciali variabili | € 150.000 |
| Costo totale..... | € 450.000 |
| costi figurativi..... | € 40.000 |
| Costo Economico Tecnico..... | € 490.000 |
| Margine: 60% del Costo Economico Tecnico..... | € 245.000 |
| Prezzo di vendita, esclusa IVA | € 735.000 |

Se l'impresa optasse per il prezzo di vendita, la valorizzazione del costo da capitalizzare sarebbe pari a € 735.000.

In questo caso in contabilità la scrittura potrebbe risultare la seguente:

| | | | |
|------------------------------------|------|--|---------|
| [5] | data | | |
| AUTOMOBILI (ACQUISITI IN ECONOMIA) | a | - AUTOMOBILI C/VENDITE - AUTOMOBILI DESTINATI INTERNA-MENTE | 735.000 |

Potrebbe essere capitalizzato il costo complessivo pari a € 490.000; se si tiene conto dei costi commerciali che in quanto "risparmiati" non vengono capitalizzati il valore dei beni costruiti internamente e iscritto nel patrimonio aziendale è pari a € 585.000 = 735.000 – 150.000 ovvero pari a € 340.000 = 490.000 – 150.000.

Si noti come la determinazione del valore da assumere quale base per la quantificazione del costo da capitalizzare è soggetta a elevata discrezionalità, con un immediato riflesso nei confronti delle quote di ammortamento dell'immobilizzazione costruita internamente, e quindi sul risultato d'esercizio.

Come si esaminerà più avanti, è necessario capitalizzare un valore non superiore al costo di produzione. Ne consegue quindi che la [5] non appare conforme alla normativa vigente.

8 – La normativa civilistica

La normativa civilistica, per quanto scarna, è esplicita sui criteri da seguire per valutare i fattori acquisiti internamente. L'art. 2426 comma 1 n. 1 c.c. stabilisce che il costo (di acquisto) o di produzione delle immobilizzazioni comprende tutti i componenti di costo direttamente imputabili alla "commessa". Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi.

La configurazione di costo a cui fare riferimento è il costo pieno di produzione.

Pertanto, oltre agli oneri di diretta imputazione possono essere compresi anche costi di indiretta imputazione per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, pur tuttavia trattandosi di costi di competenza del periodo di costruzione, il quale deve considerarsi concluso nel momento in cui il bene è effettivamente utilizzabile, evitando così di effettuare dei rinvii di quote di costi generali relativi a tempi successivi, giustificandoli con il fatto che il prodotto non è ancora stato utilizzato.

Quanto affermato non deve intendersi come una facoltà lasciata al redattore del bilancio, ma si riferisce alla ragionevole applicazione della discrezionalità tecnica, nel rispetto del principio generale dalla rappresentazione “veritiera e corretta”.

La regola dettata per i costi di indiretta imputazione è estesa agli oneri finanziari.

In definitiva il costo di produzione tiene conto di tre addendi:

1. i costi diretti che sono:

- i costi relativi alla progettazione delle specifiche tecniche dell’immobilizzazione (costo della consulenza se il progetto è esterno, costo di sviluppo se il progetto è interno);
- i costi per l’acquisto di materie prime che entrano a far parte dell’immobilizzazione;
- i costi del personale impegnato nella costruzione del bene (opportunosamente individuato attraverso il sistema della contabilità analitica, utilizzando i dati reperiti dalle schede di rilevazione delle presenze e del costo medio orario del soggetto);

2. i costi indiretti effettivamente assorbiti per la costruzione delle immobilizzazioni imputati secondo opportune basi di ripartizione. Tipicamente i costi in discorso sono:

- i costi per le utenze;
- gli ammortamenti degli impianti impiegati per lo sviluppo dell’immobilizzazione;
- i costi del personale indiretto e del personale tecnico di stabilimento;

3. gli oneri finanziari per i quali valgono il requisito della pertinenza al finanziamento ottenutospecificatamente per la produzione della immobilizzazione, quello quantitativo della imputazione ragionevole e quello temporale in funzione del quale la capitalizzazione degli oneri finanziari si correla al periodo di fabbricazione dell’immobilizzazione.

La dottrina giuridica ritiene, a tale riguardo, che (Colombo *et al.* 1994: 231-232):

- costi indiretti da ripartire non possano includere quelli relativi alla funzione vendita, alla funzione amministrativa, alle strutture centrali;
- i costi indiretti debbano essere ripartiti sulla base di una capacità produttiva normale onde evitare incongrui spostamenti di costo da un esercizio all’altro;
- l’estensione temporale dell’imputazione giunga fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato a non anche quello, successivo, del suo effettivo utilizzo;
- il limite superiore della configurazione di costo sia rappresentato dal valore attuale d’uso o di mercato.

La dottrina economico-aziendale concorda con la dottrina nella parte in cui ritiene che la norma escluda i costi

delle funzioni amministrativa, marketing, ricerca e sviluppo, considerando la natura industriale del costo, come avviene con le rimanenze di magazzino.

Dal dettato letterale della norma civilistica si rileva il solo riferimento agli “altri costi per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto [...]” e nessun riferimento è rinvenibile nella qualificazione “industriale” di tali costi.

La delimitazione del costo oggetto di capitalizzazione è individuata dai principi contabili nazionali (OIC 16 §25 e § 31).

9 – Il principio contabile n. 16 dell’Organismo Italiano di Contabilità

Secondo quanto affermato dal OIC 16 il valore di iscrizione originario delle commesse interne incluse tutti i costi relativi alle costruzioni che l’impresa sostiene relativamente ai fattori produttivi interni affinché il bene possa essere utilizzato. Nell’ipotesi che la costruzione programmata dell’immobilizzazione interna si sviluppi attraverso uno specifico reparto, l’attribuzione del valore da capitalizzare viene quantificato facendo riferimento al costo interno di fabbricazione, comprensivo degli oneri diretti e di una quota parte dei costi indiretti.

Al fine della valutazione non devono essere rientrare i costi di natura commerciale e amministrativa, avendo esclusa rilevanza i costi industriali o di fabbricazione.

Il riferimento al costo di fabbricazione (OIC 16 §25) è chiaramente coerente con il dettato codicistico.

Il rimando ai criteri di ripartizione dei costi indiretti da imputare all’immobilizzazione interna è effettuato in modo generale e generico dal § 31 dell’OIC 16. Pertanto, non viene operata una distinzione soggettiva tra classi di aziende che realizzano costruzioni in economia.

Va sottolineato che le imprese dedite alla produzione di beni analoghi a quello oggetto di costruzione per utilizzo interno, è ragionevole ipotizzare che seguano, come criterio di ripartizione dei costi indiretti ai beni oggetto di valutazione, quello riferito alla capacità normale (contenuto nell’OIC 13). Anche le imprese che fabbricano in via occasionale le costruzioni interne seguiranno un criterio di valorizzazione dei costi capitalizzabili in cui la quota di costi indiretti verrà imputata secondo basi di riparto; di quest’ultime, l’OIC 16 omette di dare evidenza.

Nell’imputazione dei costi indiretti, qualunque sia il criterio e la base di ripartizione adoperata, è necessario quantificare la quota di costo assorbita dalla produzione fino al momento in cui la costruzione interna può essere utilizzata. In tal senso la prassi contabile è allineata con il legislatore civilistico.

Il principio contabile n. 16 affronta il problema dell’imputazione dei costi legati a scioperi, inefficienze (come sprechi di materie, lavoro e di risorse in genere) o altre cause estranee all’attività di costruzione, di cui il Codice Civile non fa menzione e ne impone l’addebito a conto economico nell’esercizio stesso in cui tali costi sono sostenuti. Un’eventuale loro capitalizzazione comporterebbe in-

fatti una sopravvalutazione dei costi effettivamente sostenuti per rendere disponibile il bene.

Gli oneri finanziari sono componenti negativi di reddito di cui, non solo il dettato codicistico, ma anche la prassi contabile ammette la capitalizzazione nel valore della immobilizzazione costruita in economia.

Occorre tuttavia tener presente le condizioni per la capitalizzazione degli oneri finanziari ad incremento del costo delle immobilizzazioni.

Anzitutto, l'OIC 16 specifica che possono essere capitalizzati solamente gli interessi passivi relativi a finanziamenti ottenuti specificatamente per l'acquisizione dell'immobilizzazione. Ciò implica che si deve fare riferimento agli interessi maturati durante il periodo di costruzione, inteso come l'intervallo di tempo che va dall'esborso delle risorse monetarie al fornitore per l'acquisto delle risorse necessarie alla costruzione interna, fino al momento in cui il cespite è pronto per l'uso, includendo la durata delle operazioni di montaggio e messa a punto, purché possa ritenersi "normale" (si tratta nella pratica della durata dell'investimento prima che inizi il suo periodo di recupero mediante realizzo indiretto). Sono tuttavia esclusi dalla capitalizzazione gli oneri finanziari nell'ipotesi in cui il periodo di costruzione sia relativamente breve.

Al fine di quantificare gli interessi finanziari, nell'ipotesi in cui la copertura del fabbisogno finanziario abbia richiesto una pluralità di prestiti, contratti a tassi differenti, delle seguenti casistiche:

- in presenza di "finanziamenti di scopo" si applica il tasso d'interesse contrattuale;
- in presenza di finanziamenti generici a medio-lungo termine, per la quota parte di quelli ottenuti per la costruzione in economia, si determinano gli interessi passivi ottenuti applicando a tale quota il tasso medio ponderato delle fonti generiche.

10 – La normativa fiscale

La capitalizzazione dei costi per costruzioni in economia assume rilievo ai fini IRES. Il tema è affrontato dall'art. 110 comma 1 del TUIR il quale dispone che il costo dei beni strumentali materiali per l'esercizio dell'impresa è costituito, oltre che dal valore lordo dei beni, dagli oneri accessori e dagli interessi passivi che hanno trovato esposizione in bilancio ad aumento del costo delle immobilizzazioni. L'art. 110 comma 1 lett. b) stabilisce che abbiano rilevanza fiscale anche i costi indirettamente imputabili al bene oggetto di costruzione interna, mancando di precisare quali siano i criteri di attribuzione di tali costi all'immobilizzazione.

Se gli interessi passivi, già capitalizzati ai fini civilistici, si riferiscono alla costruzione in economia di un bene strumentale per l'impresa, ad esempio terreni, fabbricati, impianti, macchinari, attrezzature industriali e commerciali ecc., devono, ai fini fiscali, essere capitalizzati ad incremento del costo dell'immobilizzazione al fine di determinare il costo fiscalmente ammortizzabile.

Sotto il profilo IRAP, si ritiene doveroso premettere che questa imposta è diretta a colpire il valore aggiunto della produzione netta al cui interno non è ricompreso il costo sostenuto per la remunerazione dei fattori della produzione collegati al capitale (interessi passivi) e al lavoro (retribuzione per il personale dipendente).

Si pone quindi il problema di stabilire il corretto trattamento ai fini IRAP degli oneri finanziari e delle spese per il personale capitalizzati nel costo delle costruzioni in economia.

In premessa, si ricorda che l'OIC 12 prevede che la capitalizzazione dei costi nel valore delle immobilizzazioni iscritte nell'attivo di stato patrimoniale deve avvenire facendo transitare, in primo luogo, tali costi in conto economico nella corrispondente voce di costo e poi procedendo allo storno degli stessi, facendoli confluire nella voce A.4 del conto economico e quindi portandoli ad incremento del valore delle immobilizzazioni.

In altre parole il principio contabile non ammette la diretta imputazione di tali oneri ad incremento di una posta di stato patrimoniale.

Ciò premesso, l'importo degli interessi passivi iscritti nella voce C.17 del Conto Economico e il costo del personale iscritto nella voce B9, sono oneri esclusi dalla base imponibile IRAP.

I corrispondenti proventi iscritti nella voce A.4 del Conto Economico, riguardanti la capitalizzazione della voce di costo relativa agli interessi passivi e al costo del personale, concorrono alla determinazione della base imponibile IRAP.

Pertanto, negli esercizi successivi, le quote di ammortamento del valore delle costruzioni in economia, comprendenti gli oneri finanziari e le spese per il personale, possono essere considerate interamente deducibili.

References

- Agenzia delle Entrate (2012), Determinazione della base imponibile IRAP – Ulteriori chiarimenti, *Circolare N. 26/E del 20 giugno 2012*.
- Antonelli V. (2016), Le costruzioni in economia: profili civilistici, principi contabili nazionali e riflessi fiscali, *Società e contratti, bilancio e revisione*, Vol. 1 [68-77].
- Avi M.S. (2003), Le costruzioni interne: approfondimenti economici, civilistici e fiscali delle commesse costruite in economia, *Impresa c.i.*, n. 3, 31 marzo, [419 e ss.].
- Colombo G.E., Olivieri G. (1994), *Bilancio d'esercizio e consolidato*, UTET, Torino, [231-232].
- Giunta F., Pisani M. (2017), *Il bilancio*, terza edizione, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, RN, 2017.