

La valutazione delle commesse pluriennali

La disciplina civilistica stabilisce che i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti in bilancio, in alternativa al criterio generale del costo, **sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza** (art. 2426, n. 11), c.c.). La relativa determinazione dello stato di avanzamento delle opere (c.d. *percentuale di completamento*) può essere utilmente effettuata sulla base dei diversi metodi individuati dal principio contabile nazionale Oic 23. **La normativa fiscale** vigente **ammette esclusivamente il criterio dei corrispettivi pattuiti** (art. 93 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917), ad eccezione delle commesse in corso di esecuzione avviate nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2006, che possono continuare ad essere valutate sulla base del criterio del costo.

Considerazioni
introduttive

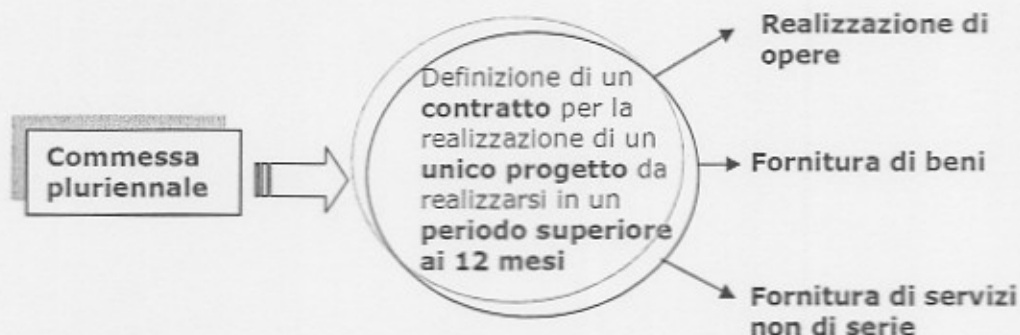
In sede di predisposizione del progetto di bilancio, relativo all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2009 nel caso dei contribuenti "solari", il redattore del suddetto documento si trova a dover effettuare una serie di valutazioni, talvolta complesse, come nell'ipotesi di commesse pluriennali in corso di esecuzione alla data di conclusione del periodo amministrativo. **Il presente contributo si propone, pertanto, di delineare i criteri di esposizione in bilancio delle opere ultrannuali**, riferiti alla maggior parte delle imprese italiane, ovvero soggette alla disciplina civilistica ed ai principi contabili nazionali, segnalando comunque alcune opportune distinzioni rispetto agli standard Ias.

In termini generali, sotto il profilo normativo, la fattispecie della valutazione delle commesse, non soltanto pluriennali, è disciplinata dall'art. 2426, n. 11, secondo il quale "i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza". Tale formulazione induce ad un'immediata considerazione: al redattore del bilancio è riconosciuta la **facoltà, e non l'obbligo, di derogare al criterio generale di valutazione al costo prescritto per le rimanenze**. Conseguentemente, le opere ultrannuali possono essere iscritte in bilancio secondo i corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza. Sul punto, **le disposizioni vigenti non indicano specifiche metodologie di determinazione dello stato di avanzamento dei lavori oggetto di valutazione**: con l'effetto che è necessario fare riferimento a quanto raccomandato dai principi contabili nazionali, e precisamente dall'Oic 23.

La facoltà di valutare le commesse pluriennali sulla base della c.d. **percentuale di completamento** diviene, invece, un **obbligo in sede fiscale**, in quanto **la normativa tributaria** (art. 93 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917), a dispetto del passato, **non ammette più l'applicazione del criterio del costo, bensì esclusivamente quello dei "corrispettivi pattuiti"**.

Definizione di
commessa
pluriennale

La **commessa pluriennale** presuppone **l'esistenza di un contratto** avente ad oggetto la realizzazione di opere, ovvero la fornitura di beni e servizi non di serie costituenti un unico progetto, eseguite - in un orizzonte temporale superiore ai dodici mesi - sulla base di una specifica ordinazione del committente e delle relative istruzioni operative.



Valutazione in bilancio

Alla luce di quanto previsto dalla disciplina civilistica, così come già anticipato, le **commesse pluriennali possono essere iscritte in bilancio** sulla base di due criteri di valutazione alternativi:

- **percentuale di completamento**, ovvero sulla base dello stato di avanzamento dei lavori (S.A.L.);
- **commessa completata**, rinviando la determinazione dell'utile dell'opera all'esercizio di completamento e consegna della stessa.



Criterio della percentuale di completamento

La **valutazione delle opere pluriennali** sulla base dello stato di avanzamento dei lavori presuppone che i **costi, i ricavi ed il margine di commessa siano individuati in funzione dell'effettivo sviluppo dei lavori, al fine di una corretta imputazione temporale.**

L'adozione del criterio della percentuale di completamento richiede, inoltre, la **preliminare sussistenza di alcuni requisiti:**

- **l'esistenza di un contratto vincolante tra le parti**, che ne definisca chiaramente le obbligazioni, ed in particolare il diritto al corrispettivo da parte dell'esecutore dei lavori;
- **la possibilità di effettuare stime attendibili e ragionevoli dei ricavi e costi di commessa in funzione dello stato di avanzamento**, in correlazione a previsione di ricavi e costi ancora da sostenere;
- **l'opportunità di identificare, in maniera oggettiva ed attendibile, i ricavi e costi riferibili alla commessa**, consentendo un **periodico confronto con quelli preventivati**;
- **insussistenza di disposizioni contrattuali, ovvero fattori esterni, di entità tali da minacciare la certezza e l'attendibilità delle stime**, oppure impedire una corretta previsione del risultato finale della commessa, inclusa quella riguardante la capacità dei contraenti di far fronte alle proprie obbligazioni.

Al ricorrere delle suddette condizioni, è raccomandabile valutare le opere pluriennali sulla base del criterio della percentuale di completamento, in quanto è l'unico che consente di ossequiare al principio di competenza, per una serie di motivazioni:

- | | |
|---|---|
| { | <ul style="list-style-type: none"> ↗ i ricavi ed i costi vengono imputati a seguito della loro maturazione, garantendo una loro corretta contrapposizione; ↗ riconosce l'utile di commessa maturato per effetto dello stato di avanzamento dei lavori. |
|---|---|

Sotto il profilo operativo, **l'iscrizione in bilancio delle commesse pluriennali secondo il criterio della percentuale di completamento** comporta l'adozione della seguente procedura:

- **valutazione dei lavori in corso** in misura corrispondente alla parte di ricavo attribuibile alle opere eseguite;
- **riconoscimento dei proventi e costi riferibili alla commessa, nell'esercizio in cui sono eseguiti i lavori**, ad eccezione delle perdite da

sostenere per il completamento dell'opera, che devono essere imputate nell'esercizio di relativa prevedibilità.

Determinazione
della
percentuale di
completamento

Alla luce della carezza normativa, è necessario fare riferimento alle metodologie maggiormente diffuse nella prassi aziendalistica, riconducibili alle seguenti categorie:

Metodologie per il
calcolo della
percentuale di
completamento
secondo procedure
aziendali



- ✧ costo sostenuto;
- ✧ ore lavorate;
- ✧ unità consegnate;
- ✧ misurazioni fisiche.

Metodo del
costo
sostenuto

La tecnica di determinazione dello stato di avanzamento dei lavori maggiormente diffusa è quella del c.d. **cost to cost**, fondato sul **rapporto tra i costi effettivamente sostenuti nell'esercizio e quelli complessivi che, presumibilmente, si dovranno sostenere per la realizzazione dell'intera commessa.**

Metodo del costo



Costi effettivamente
sostenuti

Costi complessivi per la
realizzazione dell'intera
commessa

In altri termini, la **commessa viene valutata** applicando al complessivo corrispettivo contrattuale la percentuale derivante dall'incidenza dei costi effettivi sostenuti sino alla chiusura dell'esercizio e quelli totali stimati in sede di predisposizione del progetto di commessa. Sul punto, si segnala che sono considerati **"costi effettivi"** tutti quelli in grado di misurare lo stato di **avanzamento delle opere, escludendo** - se rilevanti - gli oneri che potrebbero condurre a risultati fuorvianti, non rappresentativi della reale percentuale di completamento. È il caso, ad esempio, dei costi sostenuti per l'acquisto di materiali non ancora impiegati nei lavori, oppure delle prestazioni dei subappaltatori fatturate in eccesso rispetto ai lavori eseguiti.

Al contrario, devono essere inclusi i costi relativi a parti ovvero componenti non ancora installati, prodotti appositamente secondo le caratteristiche previste dai disegni tecnici della commessa.

In altri termini, **è necessario che i costi accumulati, da assumere come base per la determinazione della percentuale di completamento, rappresentino l'effettivo avanzamento dei lavori eseguito.**

Caso pratico

CASO PRATICO

In data 10 gennaio 2009, la Edil Asiago s.r.l. ha sottoscritto con l'Immobiliare Vicenza s.p.a. un contratto avente ad oggetto la realizzazione di un impianto chiavi in mano, da consegnare entro il 10 febbraio 2010, sulla base di un corrispettivo di Euro 1.000.000,00 e di costi di commessa stimati di Euro 600.000,00.

Al 31 dicembre 2009, l'impresa esecutrice dei lavori ha quantificato in Euro 450.000,00 i costi di commessa effettivamente sostenuti, e decide di valutare l'opera in corso di esecuzione secondo il criterio della percentuale di completamento, **avvalendosi del metodo del costo sostenuto.**

$$\frac{\text{Costi di commessa effettivi dell'esercizio 2009} * \text{Corrispettivo contrattuale}}{\text{Costi totali di commessa stimati}}$$

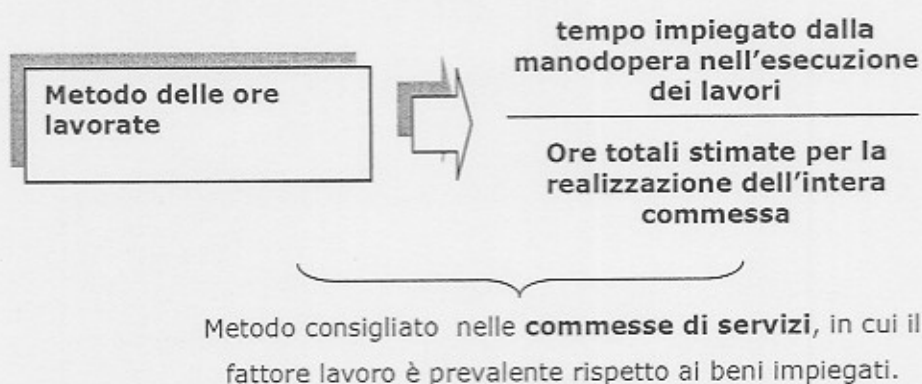


$$\frac{\text{Euro 450.000,00} * \text{Euro 1.000.000,00}}{\text{Euro 600.000,00}} = \text{Euro 750.000,00}$$

Pertanto, la Edil Asiago s.r.l. **valuta in Euro 750.000,00 l'opera in corso di esecuzione commissionata dalla Immobiliare Vicenza s.p.a., in virtù di una percentuale di completamento del 75,00% determinata come rapporto tra i costi effettivamente sostenuti (Euro 450.000,00) e quelli totali originariamente stimati.**

Metodo delle ore lavorate

Una seconda possibile tecnica di determinazione della percentuale di completamento si fonda sul **tempo impiegato dalla manodopera nell'esecuzione dei lavori rispetto alle ore totali stimate**. L'adozione del metodo in parola è particolarmente indicata nelle **commesse di servizi**, in cui il fattore lavoro è prevalente rispetto ai beni impiegati.



Il metodo delle ore lavorate presuppone l'applicazione della seguente procedura:

→ la **suddivisione dei ricavi totali previsti di commessa** in:

- ✧ costi previsti dei materiali e altri oneri diretti (ad esempio, i premi assicurativi oppure le royalties), esclusa la manodopera;
- ✧ valore aggiunto complessivo, per il residuo;

→ la **previsione del totale delle ore dirette di lavorazione** necessarie per il completamento delle opere ed il **calcolo del valore aggiunto orario** (quale quoziente del valore aggiunto complessivo e delle ore totali previste);

→ la **valutazione delle opere in corso di esecuzione ad una certa data**, quale somma:

- ✧ dei costi effettivi dei materiali impiegati nelle lavorazioni e degli altri costi diretti sostenuti, esclusa la manodopera;
- ✧ del valore aggiunto maturato, determinato moltiplicando le ore dirette effettivamente lavorate per il valore aggiunto orario.

OSSERVA

In caso di lavorazioni affidate a terzi, le ore di lavoro degli stessi possono essere assimilate alle ore di lavoro interne dell'impresa. In alternativa, è possibile assimilare il suddetto costo a quello dei materiali ed altri oneri diretti.

Caso pratico**CASO PRATICO**

In data 30 aprile 2009, la Engine International s.r.l. ha sottoscritto un contratto di consulenza con il Ministero delle Infrastrutture, pattuendo un corrispettivo di Euro 2.500.000,00 e stimando costi complessivi di commessa pari ad Euro 1.500.000,00 e 20.000 ore di lavoro. Alla chiusura dell'esercizio 2009, risultano sostenuti costi di commessa per Euro 300.000,00 e lavorate 12.000 ore.

La Engine International s.r.l. provvede, pertanto, a determinare il valore da iscrivere in bilancio in relazione alla commessa di consulenza in corso di esecuzione:

1)
$$\begin{aligned} & \text{Margine di commessa} = \\ & \text{Corrispettivo contrattuale} - \text{costi complessivi stimati} \\ & \text{Euro 2.500.000,00} - \text{Euro 1.500.000,00} = \text{Euro 1.000.000,00} \end{aligned}$$

2)
$$\begin{aligned} & \text{Valore aggiunto orario} = \\ & \text{Margine di commessa} : \text{Ore di lavoro stimate} \\ & \text{Euro 1.000.000,00} : 20.000 = \text{Euro 50,00} \end{aligned}$$

3)
$$\begin{aligned} & \text{Valore aggiunto maturato} = \\ & \text{Valore aggiunto orario} * \text{ore lavorate} \\ & \text{Euro 50,00} * 12.000 = \text{Euro 600.000,00} \end{aligned}$$

$$4) \left\{ \begin{array}{l} \text{Valore finale della commessa in corso di esecuzione} = \\ \text{Costi sostenuti} + \text{Valore aggiunto maturato} \\ \hline \text{Euro } 300.000,00 + \text{Euro } 600.000,00 = \text{Euro } 900.000,00 \end{array} \right.$$

Metodo delle unità consegnate

Un'altra tecnica si limita, invece, a determinare la percentuale di completamento sulla base delle **unità di opera consegnate, ovvero anche soltanto accettate dalla committente, rispetto al totale di quelle previste dal contratto** sottoscritto dalle parti. Conseguentemente, i lavori finiti ma non ancora consegnati/accettati devono essere valutati al costo di produzione, ed iscritti tra le rimanenze di magazzino.

Metodo delle unità
consegnate

unità di opera consegnate o
accettate dalla committente

totale opere previste dal
contratto

metodo utilizzato per imprese che effettuano la **fornitura
di prodotti uguali od omogenei**

Un'applicazione ricorrente del metodo delle unità lavorate riguarda le imprese che effettuano, presso le proprie unità operative, lavorazioni per commesse pluriennali che prevedono la fornitura di una serie di prodotti uguali o omogenei, ove:

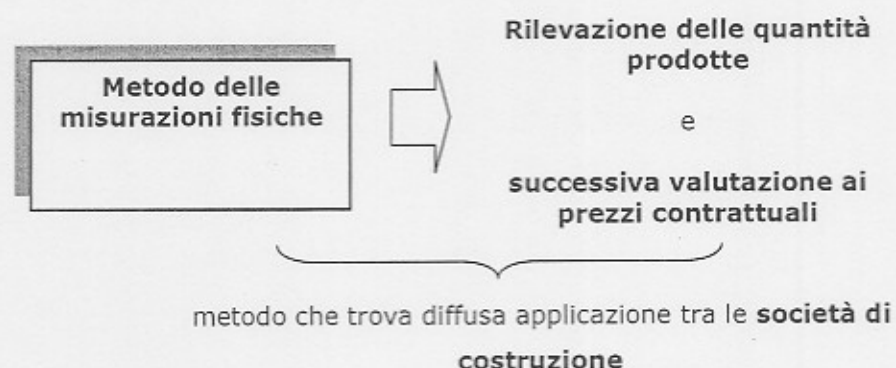
- ✧ il flusso della produzione è allineato a quello delle consegne (o accettazioni);
- ✧ i ricavi ed i costi delle singole unità o, comunque, la percentuale di margine siano gli stessi o sostanzialmente gli stessi per tutte le unità.

Metodo delle misurazioni fisiche

Un'ultima tecnica di determinazione della percentuale di completamento è fondata sulla **rilevazione delle quantità prodotte** (numero di unità ottenute, dimensione e durata delle opere eseguite), e **sulla loro successiva**

valutazione ai prezzi contrattuali, comprensivi dei compensi per revisioni dei prezzi e degli eventuali ulteriori corrispettivi aggiuntivi.

L'applicazione del metodo in parola è **ammessa esclusivamente a condizione che nel contratto siano espressamente previsti** – ovvero altrimenti determinabili, su base obiettiva – **i prezzi per ciascuna opera o lavorazione, nell'unità di misura impiegata per la rilevazione delle quantità prodotte.**



Il metodo delle misurazioni fisiche trova, pertanto, una diffusa applicazione tra le società di costruzione, ove spesso l'avanzamento dei lavori viene rilevato periodicamente, in contraddittorio con la committente, come base per le fatturazioni in conto (stati di avanzamento lavori), oltre che, internamente all'impresa, ai fini del controllo di gestione. Nei casi, invece, in cui la fatturazione in acconto venga effettuata al raggiungimento di determinati stadi di lavorazione e, correlativamente, i prezzi contrattuali siano determinati a forfait per l'intera opera o per ampie frazioni di essa, il metodo in parola è raramente adottato, a causa della difficoltà di obiettiva determinazione del prezzo dei singoli lavori eseguiti.

OSSERVA

Nell'ipotesi di utilizzo di tale metodo, è possibile che sia necessario un confronto dei risultati con quelli che si ottengono applicando i metodi basati su valori o dati di carico, ed in particolare con il metodo del costo sostenuto, al fine di evidenziare e, quindi, correggere eventuali effetti distorsivi conseguenti ad una anomala ripartizione, tra le singole voci, del prezzo complessivamente pattuito. Talvolta, infatti, questa suddivisione non risponde a considerazioni di natura economica, e comporta dunque una non corretta correlazione tra costi e ricavi tale da richiedere una rettifica del valore delle rimanenze determinato con il metodo delle misurazioni fisiche.

Scelta del
metodo

La tecnica del costo sostenuto (c.d. *cost to cost*) è ritenuta preferibile dal principio contabile nazionale Oic 23, mentre gli altri tre sono considerati accettabili nella misura in cui consentono, nelle specifiche circostanze, una corretta e ragionevole ripartizione del margine operativo della commessa, in funzione dell'attività svolta dall'impresa nei singoli esercizi.

In ogni caso, **è richiesta la costante applicazione del metodo prescelto**, sia nel tempo che nell'ambito della medesima impresa, in presenza di commesse aventi caratteristiche simili. Con l'effetto che, nel caso in cui – per ragioni di natura eccezionale – si renda **necessario il cambiamento del metodo** di determinazione della percentuale di completamento, **è necessario darne opportuna evidenza nella nota integrativa al bilancio d'esercizio**, indicandone i relativi effetti sulla rappresentazione della situazione patrimoniale-finanziaria e del risultato economico dell'esercizio.

Criterio della
commessa
completata

In alternativa al criterio della percentuale di completamento, è possibile valutare le commesse pluriennali sulla base del costo – ovvero del valore di mercato, se inferiore – e, quindi, **secondo i principi applicabili alle rimanenze di magazzino** (art. 2426, n. 9), c.c. e Oic 13).

Nel caso di previsione di perdite, il valore delle opere eseguite va ridotto dell'intero ammontare dell'eventuale perdita prevista sulla commessa, indipendentemente dalla possibilità di compensare la perdita stessa con i risultati positivi di altre commesse. **Tale perdita, quindi, dovrà essere imputata interamente al conto economico dell'esercizio** in cui essa sia prevedibile sulla base di una obiettiva e ragionevole valutazione delle circostanze di fatto esistenti.

I ricavi ed il margine della commessa vanno riconosciuti soltanto quando il contratto è completato, quando cioè le opere sono ultimate e consegnate.

In considerazione della natura particolare dei lavori su ordinazione, ove, fra l'altro, il bene viene costruito secondo le caratteristiche tecniche e le personalizzazioni richieste dal cliente, **la consegna, secondo la fattispecie, può essere rappresentata dalla spedizione, ma più spesso dall'accettazione del bene da parte del committente**, che comporta comunque il **verificarsi delle seguenti condizioni**:

**COMMESSA
COMPLETATA**

- ☞ **la costruzione del bene sia stata completata ed il bene accettato dal committente:** nel caso in cui, a seguito della realizzazione della commessa, il collaudo – ancorché richiesto per iscritto alla committente – subisca dei ritardi, indipendenti dal prestatore, il contratto deve ritenersi completato;
- ☞ **i collaudi siano stati effettuati con esito positivo;**
- ☞ **eventuali costi da sostenere dopo il completamento siano di entità non significativa e siano comunque stanziati;**
- ☞ **gli eventuali effetti relativi a situazioni d'incertezza** connessi con tali commesse, ancora presenti nonostante la costruzione sia stata completata, **possano essere stimati con ragionevolezza e sia possibile effettuare per essi appropriati stanziamenti.**

Esempio

Tornando al **caso pratico della Edil Asiago s.r.l.** è possibile osservare che qualora la società avesse deciso di **applicare il criterio della commessa completata**, in luogo di quello della percentuale di completamento, avrebbe valutato la commessa in corso di esecuzione ad un importo decisamente inferiore.

In particolare, nell'esercizio 2009 avrebbe iscritto un valore di Euro 500.000,00 pari ai costi effettivi sostenuti (in luogo di uno stato avanzamento lavori di Euro 750.000,00), rinviando integralmente all'anno 2010 la rilevazione del corrispettivo contrattuale (Euro 1.000.000,00) ed ignorando l'utile in corso di maturazione (Euro 250.000,00), a dispetto del principio di competenza.

Oneri
finanziari

In termini generali, **gli interessi passivi rappresentano componenti negativi di reddito**, da imputare a conto economico, nell'esercizio di maturazione ovvero sostenimento, a prescindere dal criterio di valutazione adottato. Il **principio contabile nazionale Oic 23** ammette, tuttavia, alcune **deroghe**, circoscritte a seconda del criterio applicato.

Deroghe in
caso di
percentuale di
completamento

→ **Percentuale di completamento.**

Se si è adottato il metodo della percentuale di completamento la deroga al principio contabile nazionale Oic 23 ammette che gli **interessi passivi concorrono** alla valorizzazione delle commesse pluriennali **esclusivamente** nei casi in cui la **componente finanziaria sia rilevante, ai fini della valutazione della redditività della commessa**, e siano verificati i seguenti requisiti:

- ☞ **è applicato il metodo del costo sostenuto**, ovvero altra tecnica di determinazione della percentuale di completamento in cui la valutazione della commessa è funzione dei ricavi e costi previsti;
- ☞ **tale impostazione è adottata per tutte le commesse dell'impresa**, ovvero almeno per quelle che presentano caratteristiche tali da generare rilevanti squilibri nei flussi finanziari. Tali caratteristiche devono essere oggettivamente riscontrabili, riconducibili alla tipologia o alle clausole del contratto, alle modalità di approvvigionamento o di subappalto o di esecuzione dei lavori ed essere strutturali alla commessa a prescindere dalle patologie che possono verificarsi in corso di esecuzione;
- ☞ **l'impresa deve disporre di un sistema amministrativo** che consenta di:
 - formulare attendibili previsioni sull'andamento temporale e, quindi, sui flussi finanziari relativi ad ogni singola commessa;
 - preventivare gli oneri ed i proventi finanziari relativi alle eccedenze o agli sbilanci finanziari di commessa previsti in ciascun esercizio;
 - rilevare a consuntivo, in corso d'opera, tali flussi determinandone i relativi effetti in termini di maggiori o minori oneri e proventi finanziari;
 - analizzare le variazioni e, su questa base, ripreventivare.

In realtà, la **considerazione degli oneri finanziari netti quali costi di commessa**, in applicazione di un metodo di valutazione dei lavori in funzione dei ricavi e dei costi previsti, **richiede l'adozione di una complessa procedura operativa**.

- ✧ **includere** nei preventivi di commessa, tra i costi, i **previsti oneri finanziari al netto dei proventi finanziari**;
- ✧ **determinare il valore dei lavori** eseguiti sulla base dei costi comprensivi degli oneri finanziari, **al netto dei proventi**, calcolati sugli sbilanci o **eccedenze finanziarie** delle commesse effettivamente verificatisi;
- ✧ **rilevare a conto economico**, per natura, **gli oneri finanziari netti** in base al periodo di maturazione;
- ✧ **dare menzione nella nota integrativa del trattamento contabile seguito**.

OSSERVA

La **rilevazione degli oneri finanziari netti quali costi di commessa** non trova giustificazione né modalità applicative in sede di applicazione del metodo delle misurazioni fisiche o altri similari.

Deroghe in
caso di
commessa
completata

→ **Commessa completata**

Se si è adottato il metodo della commessa completata la deroga al principio contabile nazionale Oic 23 ammette che **gli oneri finanziari possono essere inclusi nei costi di realizzazione dell'operazione**, e dunque partecipare alla valorizzazione di fine esercizio, **nel caso in cui abbiano origine da capitali presi a prestito** – ed effettivamente utilizzati a tale scopo – **per la specifica esecuzione dell'opera pluriennale, purché siano rispettate le seguenti condizioni**:

- ✧ i **tempi di realizzazione della commessa** **eccedono i dodici mesi**;
- ✧ **l'esecutrice dei lavori non riceve anticipi ed acconti di entità tale da evitare squilibri rilevanti nei flussi finanziari e, quindi, la quota non finanziata dal committente non è trascurabile**;

- ✧ la **commissionaria dispone di un sistema amministrativo idoneo** a monitorare i flussi finanziari relativi ad ogni singola commessa;
- ✧ l'**esecutrice della commessa è in grado di effettuare una previsione attendibile dei capitali che verranno effettivamente presi a prestito** specificatamente per la realizzazione dell'opera, tenuto conto degli anticipi ed acconti erogati dalla committente;
- ✧ **gli interessi sui capitali presi a prestito sono recuperabili tramite i ricavi di commessa, e tale circostanza è comprovabile mediante un preventivo di commessa che ne tenga conto;**
- ✧ **gli interessi passivi non comprendono componenti figurative** ovvero di computo, ed il relativo ammontare tiene conto dei proventi finanziari connessi agli anticipi ed acconti versati dalla committente.

Scelta del
criterio

Nel caso in cui sussistano i relativi requisiti preliminari di applicazione, come sopra delineati, è certamente **preferibile il criterio della percentuale di completamento**, in quanto consente di ossequiare al principio di competenza.

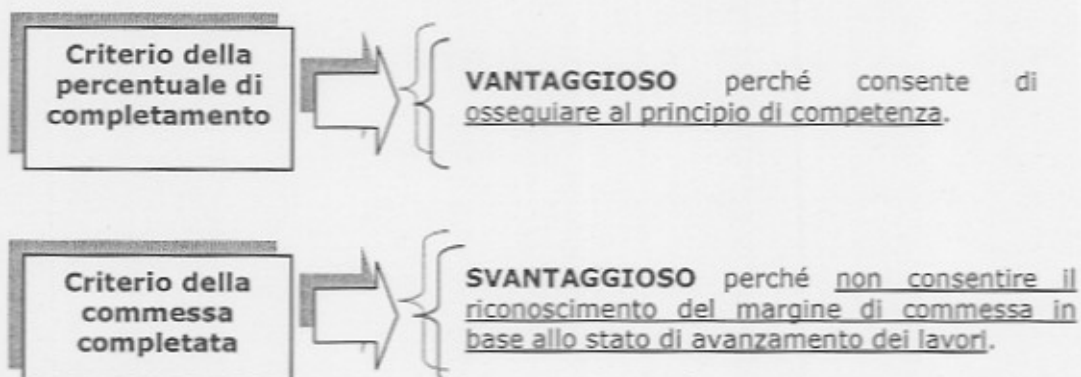
Il criterio della commessa completata, pur presentando il vantaggio di avere i risultati delle commesse determinati sulla base di dati consuntivi, anziché in base alla previsione dei ricavi da conseguire e dei costi da sostenere, ha lo **svantaggio** di **non tener conto della natura e dell'aspetto sostanziale del contratto e, pertanto, di non consentire il riconoscimento del margine di commessa in base allo stato di avanzamento dei lavori già svolti su un contratto specifico del committente.**

Ciò genera andamenti irregolari dei risultati d'esercizio, dipendendo essi dal completamento delle prestazioni e non riflettendo, quindi, l'attività svolta dall'azienda.

Pertanto, **il criterio della commessa completata deve essere applicato esclusivamente nei casi in cui non vi sono le condizioni per applicare il criterio della percentuale di completamento.** Sul punto, il **principio contabile nazionale Oic 23** ritiene, che anche in presenza dei suddetti requisiti, sia comunque **accettabile il criterio della commessa completata, purché** (considerati gli effetti distorsivi sui risultati dell'esercizio prodotti da tale criterio) **l'impresa evidenzi nella nota integrativa, in modo chiaro ed intelligibile, i ricavi, i**

costi e gli effetti sul risultato d'esercizio e sul patrimonio netto che si sarebbero avuti se l'azienda avesse adottato il criterio della percentuale di completamento.

I predetti dati integrativi sono ritenuti di rilevanza tale nel contesto del bilancio delle imprese con commesse a lungo termine che la loro omissione costituisce deviazione rilevante dai corretti principi contabili e che, di detta informativa, è richiesto un esplicito richiamo da parte degli organi di controllo del bilancio delle imprese (sindaci, società di revisione, ecc.) nelle proprie relazioni.



Nonostante possa essere svantaggioso, il criterio della commessa completata deve essere **applicato obbligatoriamente nei casi in cui non vi sono le condizioni per applicare il criterio della percentuale di completamento.**

Iscrizione in bilancio

Le **commesse pluriennali** devono essere **iscritte in bilancio** secondo il criterio della **veritiera e corretta rappresentazione della situazione patrimoniale-finanziaria** e del risultato economico dell'esercizio. In particolare, l'impresa esecutrice dei lavori - sino a quando l'opera non è stata completata e consegnata alla committente - deve iscrivere:

Stato patrimoniale attivo - opera non completata

voce **C.I.3)**
"Lavori in corso su ordinazione"



il valore della commessa a fine esercizio, sulla base del criterio di valutazione adottato, tra le rimanenze, al netto dei lavori già liquidati a titolo definitivo e, pertanto, costituenti ricavo;

voce **C.II.1)**
"Crediti verso clienti"



le fatture emesse a titolo di anticipo, acconto ovvero corrispettivo liquidato a titolo definitivo, così come eventuali somme trattenute in garanzia.

Stato patrimoniale passivo – opera non completata

voce **B.3)** "Altri"



eventuali accantonamenti operati per effetto di rischi ed oneri riguardanti le commesse in corso di esecuzione;

voce **D.6)**
"Acconti"



acconti ed anticipi versati dalla committente.

Conto economico – opera non completata

Valore della
produzione



i corrispettivi (A)1) "Ricavi delle vendite e delle prestazioni") e la valutazione della commesse eseguita nel corso dell'esercizio (A)3) "Variazione dei lavori in corso su ordinazione", al netto dei ricavi già liquidati a titolo definitivo

costi della
produzione



gli oneri sostenuti per la realizzazione della commessa, classificati per natura: ad esempio, le spese per gli acquisti di materie prime e per il personale, nonché gli ammortamenti dei beni strumentali alla realizzazione della commessa.

Nella **nota integrativa**, considerato che la disciplina civilistica non presenta specifiche disposizioni in merito all'informativa da fornire e visto il principio contabile nazionale Oic 23, è **necessario riportare almeno le seguenti indicazioni**:

- ☞ **i principi contabili adottati**, precisando il criterio seguito per il riconoscimento dei ricavi, il metodo di valutazione dei lavori in corso ed i motivi che hanno indotto alla scelta, i criteri di contabilizzazione dei costi pre-operativi, di quelli a chiusura lavori, dei costi per gare, dei corrispettivi aggiuntivi;
- ☞ **gli effetti dell'aggiornamento dei preventivi**, se significativi;
- ☞ **le incertezze e le attività e passività potenziali connesse a contratti**, se di entità significativa;
- ☞ **ammontari, se significativi, degli impegni**, in particolare quelli per lavori da eseguire (c.d. *portafoglio lavori*), se non già inclusi nei conti d'ordine;

- ✧ il valore della produzione, i costi e gli effetti sul risultato d'esercizio e sul patrimonio netto che deriverebbero dall'applicazione del criterio della percentuale di completamento, nel caso in cui venga adottato il criterio della commessa completata per le opere a lungo termine per le quali vi sono le condizioni per applicare il criterio della percentuale di completamento;
- ✧ **il trattamento contabile** seguito per gli oneri e proventi finanziari, nel caso se ne sia tenuto conto nella valutazione dei lavori;
- ✧ **i rapporti con i consorzi cui l'impresa partecipa**, indipendentemente dalla quota di partecipazione, con particolare riferimento ai lavori ottenuti da tali consorzi o ad essi affidati;
- ✧ **gli eventuali cambiamenti nei criteri e nelle metodologie di valutazione**, con i relativi effetti;
- ✧ **il valore complessivo dei lavori eseguiti**, ove le rimanenze siano esposte al netto degli acconti;
- ✧ **l'ammontare dei corrispettivi aggiuntivi** compresi, rispettivamente, nelle rimanenze e nel valore della produzione, nonché quello delle rettifiche di valore operate sulle rimanenze;
- ✧ **la suddivisione** tra debiti per anticipi su lavori da eseguire ed acconti corrisposti in corso d'opera a fronte dei lavori eseguiti, qualora non sia già riflessa nello stato patrimoniale.

Principi
contabili
internazionali

La valutazione delle commesse pluriennali, da parte dei soggetti che adottano i principi contabili internazionali, è prevista dallo **Ias 11**, applicabile esclusivamente alle opere a lungo termine, e secondo alcuni criteri differenti dall'Oic 23.

Principi contabili internazionali: criteri differenti dall'Oic23 nella valutazione delle commesse pluriennali

- ✧ può essere adottato anche dai **lavori infrannuali che coinvolgono due esercizi**;

- ☞ **ammette il solo criterio della percentuale di completamento, salvi casi eccezionali**, quali, ad esempio, l'impossibilità di stimare, in maniera oggettivamente attendibile, il risultato del contratto;
- ☞ **i ricavi devono essere valutati sulla base del c.d. *fair value* della remunerazione percepita ovvero spettante;**
- ☞ **le perdite operative attese devono essere imputate a conto economico, tra i costi, e non accantonate** in un generico fondo per rischi ed oneri.

**Normativa
fiscale**

Ai fini **dell'imposizione diretta**, la valutazione delle commesse pluriennali è disciplinata dall'**art. 93 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917**. Il primo comma della disposizione in parola stabilisce che **le variazioni delle rimanenze relative a opere, forniture e servizi** - costituenti oggetto unitario dei contratti intercorrenti fra le parti ed aventi durata ultrannuale - **rappresentano costi sospesi**, a fronte dei corrispettivi pattuiti per l'esecuzione di opere, ovvero la prestazione di servizi.

Tali rimanenze concorrono a formare il reddito di ciascun esercizio al termine del quale risultano in corso di esecuzione, per il valore complessivo della parte eseguita fin dall'inizio dell'attuazione del contratto. L'applicazione della suddetta disciplina è subordinata all'osservanza di due requisiti di natura contrattuale e temporale: **il contratto di commessa e la durata annuale**.

**Contratto di
commessa**

La disciplina fiscale di cui all'**art. 93 TUIR** è applicabile se l'esecuzione delle opere pluriennali risulta da un contratto, dal quale derivano una **serie di obbligazioni** che - ancorché distinte e singolarmente individuabili - sono tra loro oggettivamente connesse, in modo da perdere autonoma rilevanza e costituire un'unica complessa prestazione, volta al conseguimento di un risultato finale diverso ed ulteriore rispetto alle singole prestazioni rese. Sul punto, si segnala che l'avvenuta pattuizione contrattuale di un corrispettivo unitario non è una condizione sufficiente per l'individuazione delle fattispecie richieste dalla norma in commento.

Assume, invece, rilevanza la circostanza che i servizi forniti siano caratterizzati da una indivisibilità oggettiva e funzionale, il cui risultato si realizza soltanto con l'ultima prestazione (R.M. 31 ottobre 2002, n. 342/E).

Durata
ultrannuale

L'operatività dell'art. 93 D.P.R. n. 917/1986 è, inoltre, subordinata alla sussistenza del requisito temporale, ovvero al fatto che la commessa presenti una durata di esecuzione superiore ai dodici mesi, coinvolgendo di conseguenza almeno due periodi d'imposta.

Sul punto, la dottrina prevalente (ad esempio, P. Ladisa, *Lavori in corso su ordinazione*, Corriere Tributario, n. 44/2007) ritiene **irrilevante la durata effettiva della commessa: si deve fare riferimento al tempo intercorrente tra la data di inizio di esecuzione e quella di consegna dei lavori**, ovvero dell'ultimazione dei servizi e delle forniture, così come risultanti dal contratto, ed indipendentemente dalla data in cui è intervenuto l'accordo sottostante. Ad eccezione del caso in cui - pur essendo stabilito un termine contrattuale infrannuale - sia ipotizzabile una proroga del termine oltre i dodici mesi complessivi.

In termini generali, **le sospensioni o proroghe contrattuali non comportano modifiche all'originaria durata contrattuale, salvo che non intervengano variazioni sostanziali, come l'aggiunta di opere, che ne modifichino l'originaria durata.** Pertanto, il superamento del termine di dodici mesi nell'esecuzione dei lavori, imputabile a cause di forza maggiore (scioperi del personale, rinvenimento di reperti archeologici, ecc.) non comporta l'obbligo di applicare i criteri di valutazione di cui all'art. 93 TUIR.

Una parte della dottrina sostiene, invece, che, **ai fini dell'individuazione della durata, si debba adottare un criterio di prevalenza della sostanza sulla forma** (G. Ferranti, *Abolizione del metodo della commessa completata per le opere pluriennali*, Corriere Tributario, n. 46/2006): **laddove possibile, è preferibile il criterio della durata effettiva**, mentre quello di esclusivo riferimento al contratto dovrà essere adottato nei casi in cui il tempo di esecuzione dell'opera non sia certo al termine del primo dei periodi d'imposta necessari per la realizzazione della stessa.

La mancata esplicita previsione contrattuale comporta, pertanto, che debba ritenersi applicabile l'art. 92, comma 6, D.P.R. n. 917/1986, secondo il quale **"i prodotti in corso di lavorazione e i servizi in corso di esecuzione al termine dell'esercizio sono valutati in base alle spese sostenute nell'esercizio stesso".**

Il suddetto orientamento trova, inoltre, un'espressa conferma nel successivo art. 93, comma 6, TUIR, nella parte in cui dispone che *"alla dichiarazione dei redditi deve essere allegato, distintamente per ciascuna opera, fornitura o servizio, un prospetto recante l'indicazione degli estremi del contratto, delle generalità e della residenza della committente, della scadenza prevista"*.

È fatta salva, anche da un punto di vista tributario, l'eventualità in cui, durante il primo anno di esecuzione della commessa, le parti stipulino un successivo contratto, modificativo della durata originaria e sostitutivo del termine iniziale.

Criteri di
valutazione
fiscale

A partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006, data di entrata in vigore dell'art. 1, comma 70, Legge 27 dicembre 2006, n. 296, le commesse pluriennali non possono più essere valutate secondo il criterio del costo, in quanto è stato abrogato il comma 5 dell'art. 93 TUIR che contemplava tale possibilità. Conseguentemente, **l'unico metodo ammesso è quello dei corrispettivi pattuiti**, il quale consente di garantire l'osservanza del principio di competenza (art. 109, comma 1, D.P.R. n. 917/1986), mediante l'imputazione dell'utile di commessa maturato in ogni periodo d'imposta.

Sotto il profilo operativo, la **valutazione fiscale delle rimanenze** viene effettuata sulla base della percentuale di completamento, in misura pari al valore complessivo della parte delle opere, delle forniture e dei servizi, realizzata fin dall'inizio dell'esecuzione del contratto, in ragione dei corrispettivi pattuiti, limitatamente alla quota non ancora liquidata in via definitiva, e non coperta da stati di avanzamento.

OSSERVA

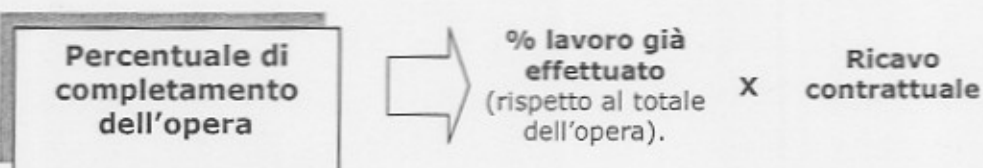
Il metodo in parola consente di evitare, quindi, la concentrazione dell'imponibile definitivo nell'ultimo esercizio, quello della completa **realizzazione dell'opera**. In altri termini, la valorizzazione deve derivare dall'imputazione alle rimanenze della frazione già eseguita di tali prestazioni, in proporzione ai corrispettivi pattuiti, in modo che le rimanenze - oltre a bilanciare i costi sostenuti nell'esercizio - incorporino una quota del risultato economico relativo alla parte del tutto già realizzata, di pertinenza dell'esercizio stesso.

Percentuale di
completamento

Il legislatore fiscale non ha fornito specifiche indicazioni in merito alla **determinazione dello stato di avanzamento dei lavori**: pertanto, è necessario affidarsi ai principali metodi diffusi nella prassi professionale, purché

rispettosi del principio della competenza economica (R.M. 31 gennaio 1981, n. 9/2492).

In altri termini, alla **parte dell'opera, della fornitura o del servizio eseguita** viene attribuito il **valore ottenuto moltiplicando il corrispettivo pattuito per la percentuale di avanzamento dei lavori**. Alla fine di ogni esercizio deve essere determinata la percentuale del lavoro già effettuato rispetto al totale dell'opera (fornitura o servizio) da eseguire: la suddetta percentuale dovrà, poi, essere moltiplicata per il ricavo contrattuale, attribuendo il valore ottenuto alla commessa in corso di esecuzione.



Il metodo presuppone che l'impresa sia in grado di effettuare attendibili previsioni del ricavo totale, del costo totale e di quelli sostenuti tenendo conto degli eventuali imprevisti durante la lavorazione che possono fare lievitare i costi preventivati. Anche il ricavo pattuito può variare nel tempo, in seguito a diverse clausole contrattuali.

Ricavi definitivi

L'art. 93, comma 4, D.P.R. n. 917/1986, definisce come "ricavi" e, quindi, esclusi dalla valutazione delle rimanenze, **i soli corrispettivi liquidati a titolo definitivo**. Al contrario, risulta **compresa nelle giacenze di fine esercizio la parte di prezzo** che, in base a precise clausole contrattuali di stato di avanzamento dei lavori, è stata **liquidata dalla committente a titolo provvisorio, anche se fatturata dall'esecutrice**. In tale caso, questi corrispettivi non costituiscono ricavi d'esercizio, ma devono essere rilevati contabilmente come acconti da clienti.

Diversamente, qualora la **committente liquidi in via definitiva una parte dell'intera opera**, le somme spettanti all'impresa costituiscono, ai fini fiscali, ricavi realizzati poiché caratterizzati dal requisito della certezza.

Pertanto, in presenza di una **liquidazione parziale in corso d'anno**, alla fine dell'esercizio, in sede di valutazione delle rimanenze finali delle opere ultrannuali:

- ✧ gli importi liquidati a titolo definitivo non devono essere considerati, poiché già contabilizzati quali ricavi realizzati;
- ✧ i corrispettivi per i quali la liquidazione definitiva non sia ancora avvenuta andranno inclusi nel calcolo del valore da attribuire alle rimanenze finali del periodo, e contabilizzati come acconti da clienti.

**Dubbi
interpretativi**

Alcuni dubbi interpretativi erano sorti, in passato, in merito **all'individuazione della data della liquidazione a titolo definitivo del corrispettivo**. L'Amministrazione Finanziaria, con riferimento ad un appalto per la fornitura di macchinari "chiavi in mano", si era pronunciata con la **C.M. 17 maggio 2000, n. 98/E**, asserendo che l'appalto può considerarsi ultimato soltanto quando intervenga l'accettazione dell'opera da parte della committente, con il conseguenziale perfezionamento del diritto dell'appaltatore al corrispettivo (art. 1665 c.c.).

Successivamente, a seguito di un interpello formulato da una società esecutrice di lavori edili e stradali, **l'Agenzia delle Entrate ha precisato** che i ricavi, derivanti da appalti pluriennali, devono essere contabilizzati alla conclusione del procedimento di emissione del certificato di collaudo provvisorio (R.M. 26 settembre 2005, n. 133/E), rinviando a quanto previsto dal D.P.R. 21 dicembre 1999 n. 554.

Il provvedimento in parola, tuttavia, si limita a disciplinare le modalità di collaudo, accettazione dell'opera e maturazione del diritto al corrispettivo negli appalti statali. Con l'effetto che **la Risoluzione di cui sopra non si è rivelata determinante ai fini dello scioglimento dei principali dubbi interpretativi in merito al carattere definitivo delle opere ultimate, nonché dei pagamenti effettuati**, lasciando aperti gli annosi problemi notoriamente irrisolti.

Sul punto, si registrano, tuttavia, **precisi orientamenti giurisprudenziali della Suprema Corte**: in particolare, l'omessa iscrizione, nel bilancio d'esercizio, del valore delle rimanenze finali della commessa pluriennale, dimostrando l'avvenuta ultimazione dei lavori, determina il momento nel quale i ricavi si considerano giuridicamente conseguiti a titolo definitivo, con conseguente annullamento delle rimanenze anteriormente esposte (Cass., Sezione Tributaria, 1 giugno 2007, n. 12885).

Al sensi dell'art. 93, comma 2, D.P.R. n. 917/1986, il **corrispettivo pattuito può essere integrato dalle sole variazioni di prezzo richieste in applicazione di disposizioni di legge ovvero clausole contrattuali**, delle quali si tiene conto tuttavia, finché non siano state definitivamente stabilite, in misura non inferiore al 50%.

Le crescenti difficoltà incontrate dagli amministratori di società, nel comporre con particolare dovizia le contestazioni e richieste sorte in seno ai contratti di appalto e fornitura che prendono origine dai principi generali del diritto, hanno indotto diversi interventi da parte dell'Associazione dei Dottori Commercialisti di Milano.

La norma di comportamento n. 157, emanata nell'ottobre del 2004, esclude la rilevanza fiscale di ogni ulteriore maggiorazione, quali le attività eseguite oltre le previsioni contrattuali, non specificamente richieste dalla committente e comunque rese dall'appaltatore, a titolo di risarcimento danno, ovvero per prolungamento di permanenza presso il cantiere oltre i termini stabiliti.

La norma di comportamento in parola, richiamando il principio contabile nazionale Oic 23, sottolinea come tali corrispettivi aggiuntivi possano coinvolgere diverse annualità e spesso subiscano un ridimensionamento, anche sostanziale, degli importi pretesi, accompagnato da un elevato grado di incertezza sui tempi d'incasso. Per tali motivi, l'ADC di Milano sottolinea la **necessità di contabilizzare tali richieste**, nel rispetto del principio della prudenza, **limitatamente alle somme la cui liquidazione sia ragionevolmente certa**.

Con l'effetto che la committente, così facendo, considererà fiscalmente rilevanti i costi derivanti dalle istanze avanzate dal prestatore d'opera soltanto quando si saranno verificati i requisiti di certezza ed obiettiva determinabilità, mentre l'appaltatore assumerà come componenti positivi di reddito i ricavi per l'importo pattuito in via definitiva, ed imputati al conto economico del bilancio d'esercizio.

OSSERVA

Alla luce delle raccomandazioni dell'ADC di Milano, il comma 2 dell'art. 93 D.P.R. n. 917/1986 deve essere interpretato nel senso che **le maggiorazioni di prezzo non imputabili a clausole contrattuali** ovvero disposizioni di legge aventi carattere integrativo della disciplina pattizia, **assumono rilevanza fiscale se e quando vengono accettate dalla committente**.

L'orientamento in parola trova espressa conferma nella giurisprudenza della Suprema Corte: sino a quando non è intervenuta l'accettazione da parte della committente, le richieste dell'appaltatore - relative a varianti in corso di esecuzione di una commessa pluriennale - non rientrano nel campo di applicazione dell'art. 93 TUIR (Cass., Sezione Tributaria, 6 aprile 2007, n. 8628). Pertanto, le istanze dell'appaltatore, incluse le pretese di carattere risarcitorio, e quindi non dirette al riconoscimento di importi revisionali (Cass. Civ., Sez. V, 1 marzo 2002, n. 13582), possono essere prese in considerazione soltanto qualora siano certe nell'esistenza e determinabili in modo obiettivo nell'ammontare, tali da non rappresentare mere attese unilaterali di ricavo, in ossequio al generale principio di competenza (art. 109, comma 1, D.P.R. n. 917/1986).

Le maggiorazioni di prezzo risultanti dall'applicazione di norme giuridiche oppure accordi tra le parti, concorrono a formare, nell'esercizio di competenza, le **variazioni dei lavori in corso di esecuzione in misura non inferiore al 50% del loro ammontare, se non ancora stabilite in via definitiva.**

Al contrario, devono essere contabilizzate tra i ricavi, per il loro intero ammontare, qualora siano già state accettate dalla committente, così come nel caso di liquidazione parziale delle maggiorazioni di prezzo superiori al 50% del loro importo, se non accompagnate da alcuna riserva circa la loro congruità o non sottoposte a verifica, in quanto costituiscono un implicito assenso alla richiesta stessa (dalla C.M. 22 settembre 1982, n. 36/9/1918).

OSSERVA

La misura del 50% è da riferire alla singola maggiorazione, non essendo possibile commisurarla al totale delle richieste non ancora definite, né effettuare delle compensazioni con eventuali valutazioni maggiori eseguite in precedenza.

Qualora risulti imputata al conto economico del bilancio d'esercizio una maggiorazione di prezzo non definitiva superiore al 50%, è consentito apportare nella dichiarazione dei redditi una variazione in diminuzione pari alla differenza fra il 50% dell'ammontare richiesto ed il maggior importo imputato.

Valutazione al
costo

Alla luce della modifica normativa di cui all'art. 1, comma 70, Legge 27 dicembre 2006, n. 296, che ha abrogato il comma 5 dell'art. 93 TUIR, il criterio di valutazione al costo è applicabile esclusivamente alle commesse la cui

esecuzione è stata avviata entro il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2006, in deroga al metodo dei corrispettivi pattuiti.

Tale facoltà è riconosciuta **soltanto alle imprese che possiedono i seguenti requisiti:**

- **valutazione al costo, anche nel bilancio d'esercizio, delle rimanenze finali di tali opere:** questa condizione deve essere rispettata dall'impresa, in sede di redazione del rendiconto annuale, senza comportare ulteriori adempimenti;
- **apposita autorizzazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate, su richiesta del contribuente, avente effetto a partire dall'esercizio in corso alla data in cui è concessa.** La richiesta di autorizzazione doveva essere presentata, ovvero spedita, mediante lettera raccomandata indirizzata all'Agenzia delle Entrate territorialmente competente, riportando i motivi dell'istanza: ad esempio, l'impossibilità di determinare, con precisione, la percentuale di completamento. L'autorizzazione s'intendeva tacitamente rilasciata qualora, entro tre mesi, l'Amministrazione Finanziaria non avesse notificato avviso contrario, con effetto dal periodo d'imposta di riferimento;
- **applicazione, a tutte le commesse, del metodo contabile basato sulla valutazione al costo.**

Sul punto, si registra una significativa **presa di posizione dell'Amministrazione Finanziaria**, a seguito dell'istanza di interpello presentata da una società che esercita la propria attività sulla base di specifiche commesse.


Istanza di interpello presentata all'Agenzia delle entrate

L'impresa in parola, in sede di redazione del bilancio d'esercizio, ha sempre valutato le opere pluriennali sulla base del criterio della commessa completata, in ossequio al principio contabile nazionale Oic 23. La società istante ha sinora adottato il medesimo comportamento ai fini fiscali, avvalendosi della facoltà di cui all'art. 93, comma 5, D.P.R. n. 917/1986.

L'intervenuta abrogazione della disposizione in commento, con riferimento alle commesse pluriennali la cui esecuzione è iniziata nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006, ha indotto l'impresa a cambiare il criterio civilistico di valutazione delle opere ultrannuali, optando per il passaggio a quello della percentuale di completamento, anche per le opere iniziate entro il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2006.

Pertanto, l'azienda ha formulato un'istanza di interpello - ai sensi dell'art. 11, Legge 27 luglio 2000, n. 212 - al fine di comprendere se, nonostante la modifica del criterio civilistico di valutazione in favore di quello della percentuale di completamento, possa continuare ad applicare il criterio fiscale del costo, limitatamente alle commesse la cui esecuzione sia stata avviata, e non ultimata, nell'anno fiscale in corso al 31 dicembre 2006.

Alla luce del suddetto quesito, l'Agenzia delle Entrate con la **R.M. 3 aprile 2008, n. 129/E** ha ribadito che il **mantenimento del criterio fiscale del costo**, con riferimento alle suddette commesse, **presuppone l'osservanza**, da parte del contribuente, **delle condizioni rammentate in precedenza**:

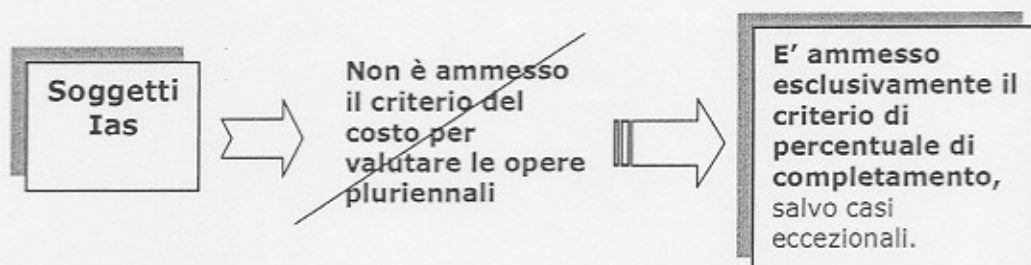
- 
- ✎ **contabilizzazione** in bilancio delle opere, delle forniture e dei servizi ultrannuali con il metodo del costo;
 - ✎ **autorizzazione**, rilasciata dall'Agenzia delle Entrate, per **l'applicazione del medesimo metodo del costo** anche ai fini della determinazione del reddito imponibile;
 - ✎ **adozione del metodo contabile del costo per tutte** le opere, le forniture ed i servizi ultrannuali.

Nell'ipotesi prospettata, riguardante una società che ha modificato il criterio civilistico di valutazione, passando dal costo alla percentuale di completamento, **viene meno il rispetto del requisito di cui al sub 3)** (contabilizzazione in bilancio con il metodo del costo per tutte le opere ultrannuali). Con l'effetto che, ai fini fiscali, **non è possibile mantenere il criterio del costo**, neppure limitatamente alle commesse iniziate entro il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2006.

Diversamente, **al fine di poter continuare a beneficiare, sotto il profilo tributario, del criterio del costo**, la società non avrebbe dovuto effettuare la modifica in sede di redazione del bilancio d'esercizio, con riferimento alle opere pluriennali in parola. Così facendo, il contribuente avrebbe rispetto le condizioni di cui sopra, in particolare l'obbligo di contabilizzazione in bilancio con il metodo del costo, applicato a tutte le commesse ultrannuali.

L'osservanza della suddetta procedura avrebbe legittimato la prosecuzione della valutazione al costo delle opere in commento, ma comportando anche un ulteriore obbligo a carico del contribuente, con riferimento alle commesse iniziate nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006: effettuare una variazione in aumento, in sede di dichiarazione dei redditi, pari al maggior valore fiscale rispetto al costo, determinato sulla base della percentuale di completamento. Sul punto, l'Amministrazione Finanziaria ha precisato, ancora una volta, che il contribuente dovrà essere in grado di documentare, in sede di controllo, i criteri adottati per la determinazione della suddetta variazione in aumento.

Soggetti Ias | Le società obbligate all'adozione dei principi contabili internazionali, ovvero che esercitano la facoltà di applicarli, **non possono valutare le opere pluriennali secondo il criterio del costo**. Il principio contabile internazionale IAS 11 ammette, quale criterio di valutazione, esclusivamente quello della percentuale di completamento, salvi casi eccezionali.



Passaggio dai
principi contabili
Oic agli Ias/Ifirs

Nell'ipotesi di un'impresa che ha sempre redatto il bilancio sulla base del codice civile e dei principi contabili nazionali Oic, tenuta al **passaggio agli Ias/Ifirs**, ovvero dal criterio non più ammesso della commessa completata a quello dei corrispettivi pattuiti, **potrebbe emergere una maggiore base imponibile fiscale, talvolta rilevante**.

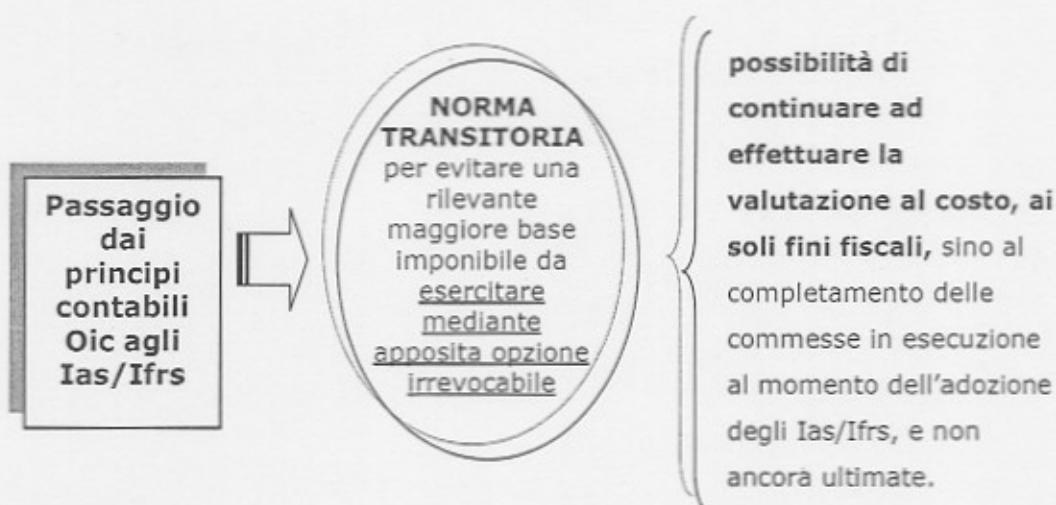
La necessità di evitare eccessive penalizzazioni ha, dunque, indotto il legislatore ad introdurre una **norma transitoria (art. 13, comma 3, D.Lgs. 28 febbraio**

2005, n. 38), idonea a disciplinare il regime tributario in sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali (c.d. *first time adoption*).

La disposizione in parola prevede la **possibilità di continuare ad effettuare la valutazione al costo, ai soli fini fiscali, sino al completamento delle commesse in esecuzione al momento dell'adozione degli Ias/Ifrs, e non ancora ultimate.**

Tale facoltà deve essere esercitata mediante apposita opzione irrevocabile, in sede di dichiarazione dei redditi, al fine di attribuire immediata rilevanza fiscale ai maggiori valori derivanti dalla modifica del criterio, ascrivibili alla transizione ai principi contabili internazionali, e che dunque non concorrono alla formazione del reddito imponibile.

Si tratta, pertanto, a differenza di quanto previsto per la valutazione del magazzino di beni fungibili, di un criterio transitorio, la cui applicazione - considerata la modifica normativa di cui all'art. 1, comma 70, Legge 27 dicembre 2006, n. 296 - deve ritenersi limitata alle opere avviate entro il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2006, e riconosciuta anche ai fini fiscali, qualora adottata civilisticamente.



Al contrario, **le società già tenute all'applicazione dei principi contabili internazionali** - quindi, prima del 22 marzo 2005, data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 38/2005 - **non possono invocare la rilevanza tributaria del criterio del costo**, in quanto non previsto dallo Ias 11, ad **eccezione** dell'eventualità in cui

non sia possibile effettuare una stima attendibile del margine economico del contratto.

Il novellato art. 83 D.P.R. n. 917/1986 sancisce, infatti, il principio di derivazione del reddito d'impresa dal risultato del bilancio d'esercizio: con l'effetto che, nel caso delle imprese che adottano i principi contabili internazionali diverse da quelle in "first time adoption", assume rilevanza fiscale la valutazione delle commesse pluriennali effettuata sulla base dello Ias 11 che, come detto, non contempla il criterio del costo.

**Prospetto delle
commesse**

Ai sensi dell'art. 93, comma 6, TUIR, il **contribuente è formalmente tenuto ad allegare, in sede di dichiarazione dei redditi, un prospetto contenente, distintamente per ciascuna tipologia di opera, fornitura o servizio, le seguenti indicazioni:**

- ✎ gli estremi del **contratto**;
- ✎ le **generalità e la residenza della committente**;
- ✎ la **scadenza** prevista;
- ✎ gli **elementi costituenti la base per la valutazione**, e la corrispondente collocazione nei conti dell'impresa.

A dispetto di quanto asserito dalla disposizione in parola, **il prospetto non deve essere allegato alla dichiarazione dei redditi: la sua predisposizione e conservazione rimane, tuttavia, obbligatoria**, come precisato anche nelle Istruzioni al Modello Unico.

L'Amministrazione Finanziaria, infatti, può richiederne l'esibizione, entro i termini di prescrizione dell'attività di accertamento: la mancanza e l'incompletezza del prospetto stesso costituiscono violazioni di legge, sanzionabili ai sensi dell'art. 53, comma 1, n. 4), D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Nell'ipotesi in cui l'Agenzia delle Entrate non riesca ad acquisire i dati necessari, può procedere alla rettifica delle valutazioni dell'impresa, anche sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti.

**Commesse
pluriennali in
valuta**

L'art. 6, comma 5, lettera b), D.Lgs. 18 novembre 2005, n. 247, ha **abrogato** - a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2005 - **il comma 7**

dell'art. 93 TUIR, che disciplinava le commesse pluriennali in valuta estera.

A seguito della suddetta novità normativa, la **corretta disciplina applicabile alla fattispecie** è individuabile sulla base delle norme generali sulle valutazioni di cui all'art. 110, comma 2, TUIR:

» *"con riferimento alla data in cui si considerano conseguiti o sostenuti, per la valutazione dei corrispettivi, proventi spese e oneri in natura o in valuta estera, si applicano, quando non è diversamente disposto, le disposizioni dell'art. 9".*

A questo proposito, si segnala il criterio individuato dall'art. 9, comma 2, D.P.R. n. 917/1986, secondo il quale assume rilevanza il cambio del giorno in cui i corrispettivi sono stati percepiti o sostenuti, ovvero del giorno antecedente più prossimo e, in mancanza, secondo il cambio del mese in cui sono stati percepiti o sostenuti.

Sul punto, l'Amministrazione Finanziaria ha avuto modo di chiarire, recentemente (R.M. 17 settembre 2009, n. 249/E), che deve essere assunto come riferimento **il tasso di cambio del giorno in cui l'operazione si considera effettuata**. Pertanto, nel caso di valutazione delle rimanenze delle commesse pluriennali, è necessario fare riferimento al cambio di chiusura dell'esercizio, coerentemente con la disciplina civilistica (art. 2426, n. 8-bis), c.c.).

L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, escluso che possano formarsi valori stratificati delle rimanenze di commesse, in quanto - a differenze delle giacenze di beni fungibili - trattasi di una valutazione globale dell'intera opera, riferita all'inizio dell'esecuzione del contratto, al netto dei corrispettivi liquidati a titolo definitivo, e già comprensiva dell'eventuale oscillazione dei tassi di cambio.