

RIMANENZE FINALI OPERE IN CORSO SU ORDINAZIONE

L'art. 2424, Codice civile prevede che i **lavori in corso su ordinazione** siano iscritti nell'attivo dello Stato patrimoniale tra le rimanenze nella voce C3 Lavori in corso su ordinazione.

Viene poi prevista, dall'art. 2425, c.c., la loro iscrizione all'interno della voce **A3) Variazione dei lavori in corso su ordinazione**.

Lavori in corso su ordinazione	A3) Variazione dei lavori in corso su ordinazione
--------------------------------	---------------------------------------------------

I criteri per la valutazione dei lavori in corso su ordinazione previsti dal Codice civile sono:

- il criterio della commessa completata (ex art. 2426, n. 9, c.c.): i lavori sono valutati al costo;
- il criterio della percentuale di completamento (ex art. 2426, n. 11, c.c.): i lavori sono valutati sulla base del corrispettivo contrattuale maturato ancorché superiore al costo.

Il Cndcec afferma che il criterio della percentuale di completamento:

- è quello che meglio **garantisce il principio della competenza economica**,
- poiché consente la rilevazione dei costi, dei ricavi e del risultato di commessa negli esercizi in cui i lavori sono eseguiti.

A tal fine, l'art. 2426, n. 11, c.c. prevede che:



"i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza".

METODO DELLA PERCENTUALE DI COMPLETAMENTO	METODO DELLA COMMESSA COMPLETATA
<ul style="list-style-type: none"> • poiché fin dall'inizio dell'attività di produzione, il bene o il servizio è stato commissionato all'appaltatore ed il corrispettivo è stato stabilito contrattualmente, il Codice civile ammette la possibilità di riconoscere il risultato della commessa negli esercizi in cui i lavori sono eseguiti • si tratta di criterio che non viola il principio della prudenza e della realizzazione giacché vi è un diritto al ricavo (corrispettivo) maturato derivante dall'esistenza di un contratto, ovvero dall'obbligo del committente di pagare il corrispettivo • il requisito della «ragionevole certezza», impone di tenere conto delle difficoltà a stimare la percentuale di maturazione del corrispettivo e le prevedibili contestazioni del committente • il metodo consente di raggiungere correttamente le finalità della contabilizzazione per competenza economica dei lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale in quanto il riconoscimento del risultato della commessa avviene con l'avanzamento dei lavori • secondo i principi contabili, è il criterio che consente la corretta rappresentazione in bilancio dei risultati dell'attività dell'appaltatore in ciascun esercizio 	<ul style="list-style-type: none"> • comporta la valutazione delle rimanenze di lavori in corso su ordinazione in base al costo sostenuto per la commessa, in particolare, al minore tra il costo e il presumibile valore di realizzo, secondo la regola generale di valutazione delle rimanenze di cui al n. 9 dell'art. 2426, c.c. • il riconoscimento dei ricavi di commessa e dell'utile di commessa avviene interamente al completamento della stessa (ossia nel momento in cui le opere sono ultimate e consegnate o i servizi sono resi).

CRITERIO DELLA COMMESSA COMPLETATA

L'applicazione del criterio della commessa completata è correlato al concetto generale di "trasferimento dei rischi e benefici" e deve quindi rispettare una serie di condizioni di seguito sintetizzate.

CONDIZIONI

- la costruzione del bene è stata completata e il bene è stato accettato dal committente
- eventuali costi da sostenere dopo il completamento sono di entità non significativa e sono stanziati in bilancio (fatture da ricevere o fondi rischi)
- gli eventuali effetti relativi a situazioni di incertezza, ancora presenti nonostante la costruzione sia stata completata, possono essere stimati con ragionevolezza e risulta possibile effettuare per essi appropriati stanziamenti in bilancio (per esempio, fatture da ricevere o fondi rischi)
- i collaudi sono stati effettuati con esito positivo. È ammesso tuttavia derogare a quest'ultima condizione nei casi in cui il collaudo venga procrastinato per cause non dipendenti dall'appaltatore e la richiesta di collaudo sia documentata

Come esposto precedentemente con tale metodo:

- la rilevazione dei ricavi e del margine di commessa
- è differita interamente all'esercizio di completamento,

con evidenti effetti sulla situazione economico-patrimoniale dell'impresa committente, che non risulterebbe pienamente rispondente al postulato della competenza economica.

Per tale motivo l'Oic 23 limita la possibilità di applicare il metodo della commessa completata:

- alle sole commesse di **durata inferiore ai dodici mesi**;
- oppure per le commesse di durata pluriennale qualora **non sussistano le condizioni richieste per l'applicazione del metodo della percentuale di completamento**.

CRITERIO DELLA PERCENTUALE DI COMPLETAMENTO

L'applicazione del criterio della percentuale di completamento prevede:

- la valutazione delle rimanenze per lavori in corso su ordinazione in misura **corrispondente al ricavo maturato alla fine di ciascun esercizio**, determinato con riferimento allo stato di avanzamento dei lavori;
- la rilevazione dei ricavi e costi di commessa nell'esercizio in cui i lavori sono eseguiti, eccettuato il caso delle perdite probabili da sostenere per il completamento della commessa che sono rilevate nell'esercizio in cui sono prevedibili.

PASSAGGI IN CUI SI SVILUPPA IL CALCOLO

1. stima di ricavo di commessa totale e di costo di commessa totale, anche detti "a vita intera";
2. stima della percentuale di avanzamento alla data di chiusura dell'esercizio di riferimento; essa viene calcolata dall'inizio della commessa fino alla data di chiusura di tale esercizio;
3. calcolo del valore di ricavo maturato alla data di chiusura dell'esercizio di riferimento, che si ottiene moltiplicando il ricavo di commessa a vita intera per la percentuale di avanzamento di cui al punto 2);
4. calcolo del valore patrimoniale delle rimanenze di lavori in corso su ordinazione alla data di chiusura dell'esercizio, di riferimento; detto valore si ottiene per differenza tra i ricavi progressivi di commessa maturati alla data di chiusura del periodo di riferimento (punto 3) e i corrispettivi già fatturati al committente a titolo definitivo, e quindi già inclusi tra i ricavi al conto economico dell'esercizio e di esercizi precedenti;
5. calcolo della variazione delle rimanenze di lavori in corso su ordinazione a conto economico, che si ottiene normalmente per differenza tra il valore patrimoniale dei lavori in corso su ordinazione alla data di chiusura dell'esercizio di riferimento e l'analogo valore dell'esercizio precedente.

CONDIZIONI DA SODDISFARE PER L'ADOZIONE DEL METODO DELLA PERCENTUALE DI COMPLETAMENTO

Esistenza del contratto	Esiste un contratto vincolante per le parti che ne definisca chiaramente le obbligazioni e, in particolare, il diritto al corrispettivo per l'appaltatore
Diritto al corrispettivo	Il diritto al corrispettivo per l'appaltatore matura con ragionevole certezza via via che i lavori sono eseguiti
Assenza di situazioni di incertezza	Non sono presenti situazione di incertezza relative a condizioni contrattuali o fattori esterni di entità tale da rendere dubbia la capacità dei contraenti a far fronte alle proprie obbligazioni
Misurazione del risultato	Il risultato della commessa può essere attendibilmente misurato

Nel Conto economico il valore delle opere o servizi eseguiti nell'esercizio viene rilevato nel valore della produzione, calcolato come somma algebrica tra:

- i ricavi dalle vendite e prestazioni (voce A1) che riflettono i lavori liquidati in via definitiva nell'esercizio;
- la variazione dei lavori in corso su ordinazione (voce A3) pari alla variazione delle rimanenze per lavori eseguiti e non ancora liquidati in via definitiva rispettivamente all'inizio ed alla fine dell'esercizio.

COSTI DELLA PRODUZIONE	costi riferibili a tali opere e servizi sostenuti nell'esercizio, classificati per natura	
FATTURAZIONI EFFETTUATE DALL'APPALTATORE NEI CONFRONTI DEL COMMITTENTE	sono predeterminate contrattualmente a scadenze prestabilite; talvolta sono connesse a stati di avanzamento (Sal) predisposti insieme al committente	
ANTICIPI E GLI ACCONTI	Al momento della rilevazione iniziale, gli sono iscritti tra le passività alla voce D6 «acconti».	
	Nel caso di fatturazione definitiva dei lavori, gli anticipi e gli acconti sono stornati dal passivo in contropartita alla rilevazione di un ricavo nella voce A1 «ricavi delle vendite e delle prestazioni».	Se l'ammontare dei corrispettivi acquisiti a titolo definitivo è superiore al ricavo maturato, la differenza è rilevata nel passivo alla voce D6 «acconti» con contropartita nel conto economico alla voce A3 «variazione dei lavori in corso su ordinazione». Si tratta, infatti, di un ricavo anticipato
	Nel caso di fatturazione provvisoria dei lavori, gli anticipi e gli acconti continuano ad essere rilevati nel passivo alla voce D6 «acconti».	Pertanto, la rilevazione a ricavo deve avvenire solo quando vi sia la certezza che il ricavo maturato sia definitivamente riconosciuto all'appaltatore quale corrispettivo del valore dei lavori eseguiti. Tale certezza normalmente si basa sugli stati di avanzamento lavori (Sal) predisposti in contraddittorio con il committente e accettati dallo stesso committente. Si tratta dunque di corrispettivi acquisiti in via definitiva.
FATTURAZIONI DETERMINATE CONTRATTUALMENTE	Costituiscono generalmente delle anticipazioni finanziarie e sono pertanto contabilizzate tra le passività come anticipi da clienti. Tuttavia, quando corrispondono con il valore dei lavori eseguiti, vanno imputati a ricavo nei limiti di tale valore, questo qualora vi sia la certezza che il ricavo maturato sia definitivamente riconosciuto all'appaltatore.	

TRATTAMENTO CONTABILE

Per il trattamento contabile si fa presente che:

- nei ricavi di commessa confluirà solo il valore dei lavori accettati a titolo definitivo dal committente;
- tutti gli oneri relativi alla commessa saranno rilevati indistintamente per natura insieme agli altri costi del conto economico;
- il valore attribuibile alle commesse non consegnate verrà rilevato, invece, nel computo delle rimanenze finali.

Eventuali perdite previste, da contabilizzare nel bilancio dell'esercizio in cui si manifesta la loro probabilità, saranno imputate prima alla riduzione del valore della rimanenza e poi, solo dopo il suo azzeramento, ad apposito fondo rischi iscritto nel passivo dello stato patrimoniale.

Il trattamento contabile da adottare:

- tutti i costi relativi alla commessa sono rilevati indistintamente per natura tra gli altri costi del conto economico.
- il valore attribuito alle commesse in corso a fine esercizio riguarda esclusivamente le voci relative alle rimanenze. I ricavi di commessa possono essere indicati come tali solo se corrispondenti a lavori accettati a titolo definitivo dal committente.

La frase, «la rilevazione dei ricavi e dei costi di commessa nell'esercizio in cui i lavori sono eseguiti» vuol dire che

- tra i **ricavi (voce A1 del Conto economico)** sono compresi soltanto i valori accettati dal committente a titolo definitivo,
- tra i **costi (classe B)**, sono compresi e classificati per natura tutti i costi riferibili alla commessa.

Il valore attribuibile alle commesse «non consegnate» a fine esercizio (e quindi non quelle accettate dal committente a titolo definitivo) incide sulla voce A3) Variazione dei lavori in corso su ordinazione.

METODI PER DETERMINARE LO STATO DI AVANZAMENTO

Esistono differenti metodologie per determinare lo stato di avanzamento dei lavori. L'appaltatore **adotta il metodo che misura nel modo più attendibile** per il lavoro svolto, tenuto conto anche della tipologia di commessa e del sistema di previsione e rendicontazione interna.

<p>Metodo del costo sostenuto (cost to cost)</p>	<p>Per determinare la percentuale di completamento con il metodo del costo sostenuto (cost to cost), i costi di commessa sostenuti ad una certa data sono rapportati ai costi di commessa a vita intera.</p> <p>La percentuale così determinata viene applicata al totale dei ricavi stimati di commessa, ottenendone il valore da attribuire ai lavori eseguiti e, quindi, i ricavi maturati alla data di chiusura del periodo di riferimento.</p> <p>L'applicazione di tale metodo richiede quindi un'elevata capacità di stima in merito alla determinazione dei costi a vita intera della commessa in quanto un'errata determinazione degli stessi potrebbe comportare un errore nella determinazione della percentuale di completamento e quindi del margine di commessa di competenza dell'esercizio di riferimento.</p> <p>Inoltre la percentuale di completamento potrebbe essere influenzata da un'errata determinazione dei costi di commessa sostenuti alla data di riferimento (per esempio, l'inclusione nei costi sostenuti di commessa di materiali ricevuti e non ancora impiegati per la realizzazione dell'opera).</p> <p>Tale metodo si adatta alle commesse per cui risulti particolarmente complesso misurare lo stato avanzamento lavori sulla base di un'unità di misura differente dai costi sostenuti (es: opere ingegneristiche complesse). Il metodo del cost to cost risulta essere tra i più diffusi, soprattutto nel settore delle costruzioni.</p>
<p>Metodo delle ore lavorate</p>	<p>In base a tale metodo, l'avanzamento delle commesse è calcolato come rapporto tra le ore lavorate rispetto alle ore totali previste a vita intera. Il metodo delle ore lavorate è maggiormente impiegato nelle commesse che prevedono un'incidenza significativa dell'impiego di personale rispetto a costi di altra natura quali, ad esempio, l'impiego di materiali e di macchinari.</p> <p>L'applicazione di tale metodo presuppone l'esistenza di un sistema procedurale interno che consenta stime attendibili e aggiornate delle ore lavoro di mano d'opera necessarie per il completamento della commessa.</p> <p>Anche in tal caso un'errata stima delle ore a vita intera od un'errata (o disomogenea) consuntivazione delle ore al termine del periodo di riferimento comporta una errata stima della percentuale di completamento, con conseguenze analoghe al caso precedente.</p>
<p>Metodo delle unità consegnate</p>	<p>Il metodo delle unità consegnate può essere applicato nel caso di lavorazioni per commessa che prevedono la fornitura di una serie di prodotti con medesime specifiche, ove il flusso della produzione sia allineato al flusso delle consegne (o accettazioni) e ove i ricavi e i costi delle singole unità o, comunque, la percentuale di margine siano gli stessi (o sostanzialmente gli stessi per tutte le unità).</p> <p>Sono valutate con la percentuale di completamento (che permette quindi di rilevare anche il margine ad esse associato) solo le unità di prodotto consegnate o accettate, mentre quelle in corso di lavorazione o finite ma non consegnate (o accettate) sono valutate al costo di produzione e classificate come rimanenze di magazzino.</p>
<p>Metodo delle misurazioni fisiche</p>	<p>Tale metodo si basa sulla rilevazione fisica delle quantità prodotte (in numero di unità prodotte, in dimensione - pesi, volumi, chilometri, ecc. - delle opere eseguite, in durata delle lavorazioni eseguite, ecc.) e alla valutazione delle stesse ai prezzi contrattuali previsti per le quantità prodotte; il metodo permette quindi di rilevare anche il margine ad esse associato, comprensivo, ad esempio, dei compensi per revisioni prezzi e degli eventuali altri compensi aggiuntivi.</p>

Esempio

- valore complessivo: 5.000 euro
- durata: tre esercizi
- costi sostenuti nell'esercizio x: 1.000 euro
- costi sostenuti nell'esercizio x+1: 2.000 euro
- costi sostenuti nell'esercizio x+2: 1.250 euro
- costi complessivi di commessa: 4.250 euro
- margine di commessa: 750 euro (15%)

Conto economico	Criterio della commessa completata			Percentuale di completamento (metodo cost to cost)		
	Esercizio x	Esercizio x+1	Esercizio x+2	Esercizio x	Esercizio x+1	Esercizio x+2
Ricavi	0	0	5.000			5.000
Variazione dei lavori in corso	1.000	2.000	(3.000)	1.176,50	2.353	(3.529,50)
Totale valore della produzione	1.000	2.000	2.000	1.176,50	2.353	1.470,50
Costi della produzione a conto economico	(1.000)	(2.000)	(1.250)	(1.000)	(2.000)	(1.250)
Margine operativo	0	0	750	176,50	353	220,50
Margine operativo % su valore della produzione	0%	0%	15%	15%	15%	15%
POC	na	na	na	23,5%	70,6%	100%
Stato patrimoniale						
Lavori in corso su ordinazione	1.000	3.000	-	1.176,50	3.529,50	-

Appare chiaro come il criterio della percentuale di completamento, a differenza del criterio della commessa completata, soddisfi il principio della competenza economica, in quanto consente la rilevazione dei costi, dei ricavi e del risultato di commessa, in tutti gli esercizi in cui i lavori sono eseguiti, rispettando comunque il principio della prudenza e della realizzazione del ricavo contabilizzato sul presupposto di un diritto contrattuale alla percezione del ricavo (corrispettivo) maturato.

TRATTAMENTO FISCALE

L'art. 93 Tuir prevede che

- le opere, forniture e servizi di durata ultrannuale, pattuite come oggetto unitario di un contratto,
- **concorrono alla formazione del reddito come variazioni delle rimanenze finali** valutate sulla base dei corrispettivi pattuiti a fronte degli stati di avanzamento lavori.

NOTA BENE Non è, invece, più consentita la possibilità di dare rilevanza fiscale alla valutazione delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale al costo (c.d. metodo della commessa completata): si ricorda, infatti, che il comma 5 dell'art. 93 - che consentiva di recepire, ai fini fiscali, la valutazione al costo delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale previa autorizzazione da parte dell'Agenzia delle entrate - è stato abrogato dall'art. 1, comma 70, legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge Finanziaria 2007).

Opere inferiori a 12 mesi: Quanto alle opere, forniture e servizi di durata inferiore ai dodici mesi, l'art. 92, comma 6, Tuir prevede che queste siano valutate in base alle spese sostenute nell'esercizio.

DERIVAZIONE RAFFORZATA

Ciò detto, occorre verificare se un soggetto Oic-adopter sia tenuto ad applicare le citate disposizioni di cui agli artt. 92, comma 6, e 93 Tuir, ovvero possa dare rilevanza alle impostazioni contabili previste dall'Oic 23 sulla base del principio di **derivazione rafforzata**.

Al riguardo, si ricorda brevemente che

- il D.Lgs. 139/2015 ha modificato il codice civile introducendo una nuova definizione del principio di prevalenza della sostanza sulla forma e alcuni nuovi istituti – quali ad esempio il costo ammortizzato e la rilevazione al fair value degli strumenti finanziari derivati – mutuati in larga parte dai principi contabili internazionali;
- da un punto di vista fiscale, l'art. 13-bis D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, ha modificato l'art. 83 Tuir, disponendo che, per i soggetti diversi dalle micro-imprese di cui all'art. 2435-ter, «che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli» della Sezione II Capo II del Tuir «i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione» previsti dai principi contabili di riferimento. È stato così **esteso il principio di derivazione rafforzata previsto per i soggetti las-adopter anche ai soggetti Oic-adopter**.

Il comma 1-bis del nuovo art. 83 prevede, inoltre, che ai soggetti Oic-adopter si applicano “in quanto compatibili” le disposizioni del D.M. 48/2009 e del D.M. 8 giugno 2011. In particolare, il D.M. 3 agosto 2017, richiamando l'art. 2 del D.M. 48/2009, conferma da un lato che sono derogati i criteri di competenza previsti dall'art. 109, commi 1 e 2, Tuir e ogni altra disposizione che assuma i componenti reddituali e patrimoniali in base ad una rappresentazione non conforme al principio della prevalenza della sostanza sulla forma; dall'altro, che continuano ad applicarsi le disposizioni del Tuir che derogano alle rappresentazioni di bilancio.

Pertanto, continuano ad operare:

- le norme che limitano la rilevanza fiscale delle valutazioni (limiti alla deducibilità degli ammortamenti, degli accantonamenti, delle svalutazioni): il criterio di tassazione per cassa (interessi di mora, compensi agli amministratori, dividendi);
- la forfettizzazione di componenti reddituali (spese di rappresentanza, spese telefoniche, costi relativi agli autoveicoli, ecc.);
- la ripartizione nel tempo delle componenti reddituali (rateizzazione delle plusvalenze, contributi in conto capitale);
- i regimi di esenzione e di esclusione (participation exemption, detassazione dei dividendi);
- i limiti alla deducibilità degli interessi passivi, delle spese di manutenzione;
- l'indeducibilità dei costi per difetto del requisito di inerenza, ecc.

Il nuovo Oic 23 non modifica i criteri di qualificazione delle commesse ultrannuali che, diversamente da quanto previsto dai principi contabili internazionali, continuano ad essere “qualificate” come rimanenze.

Pertanto, l'art. 93 Tuir prevede regole di rilevanza fiscale delle valutazioni di tali rimanenze che continuano a trovare applicazione anche dopo l'estensione del principio di derivazione rafforzata ai soggetti Oic-adopter.

In altri termini, **per i soggetti Oic-adopter**, diversamente da quanto avviene per i soggetti las-adopter, il principio di derivazione rafforzata non disattiva le regole fiscali stabilite dall'art. 93, determinando la necessità di gestire un doppio binario contabile-fiscale.

NOTA BENE

Analogamente, nel caso in cui le commesse infrannuali siano valutate in bilancio con il metodo della percentuale di completamento, deve trovare applicazione la disciplina dell'art. 92, comma 6, che assegna rilevanza fiscale alle spese sostenute nell'esercizio imponendo un doppio binario contabile-fiscale

DL 12/2016

DM 48/2009

DM 8/2017