

Attualità

## Disciplina dei lavori in corso di durata ultrannuale (2)

17 Ottobre 2006

Prospettata l'abrogazione della disposizione che consente, fiscalmente, di valutare le rimanenze al costo



Criterio della percentuale di completamento

Con l'adozione del criterio della percentuale di completamento si persegue la finalità di far contribuire alla formazione del reddito dei singoli esercizi, nel corso dei quali vengono eseguiti i lavori, la quota parte del margine di commessa stimato che si otterrà a fronte dell'attività produttiva.

Secondo quanto previsto dal principio contabile n. 23, il criterio della percentuale di completamento può essere adottato a condizione che:

- esista un contratto vincolante per le parti e che ne definisca chiaramente le obbligazioni, incluso il diritto al corrispettivo
- le opere siano, per contratto, specifiche per il cliente e con l'avanzamento del lavoro esse sempre più riflettano le caratteristiche tecniche richieste dallo stesso
- sia possibile effettuare stime ragionevoli e attendibili dei ricavi e dei costi di commessa in base allo stato d'avanzamento, in correlazione a stime dei ricavi e dei costi della commessa da sostenere
- sia possibile identificare e misurare attendibilmente i ricavi e i costi riferibili alla commessa, così da poterli periodicamente confrontare con quelli precedentemente stimati

- non siano presenti situazioni di aleatorietà connesse a condizioni contrattuali o fattori esterni di tale entità da rendere le stime relative al contratto dubbie e inattendibili, ossia da non consentire di fare attendibili previsioni sul risultato finale della commessa, incluse quelle riguardanti le capacità dei contraenti a far fronte alle proprie obbligazioni.

Basandosi sul principio di correlazione tra costi e ricavi relativi a una stessa opera, la valutazione delle rimanenze di lavori in corso su ordinazione avviene applicando ai corrispettivi totali della commessa una determinata percentuale, calcolata quale rapporto tra la frazione di opera già eseguita rispetto al totale stimato.

Con tale sistema, il reddito generato dalla commessa viene più equamente ripartito nel corso dei vari esercizi in cui l'opera viene eseguita, aumentando la rappresentatività del bilancio.

La percentuale di completamento può essere determinata in vari modi, data l'assenza di specifiche previsioni civilistiche in merito. I metodi più comunemente seguiti dalla prassi contabile sono i seguenti:

- metodo del costo sostenuto (cost to cost): è il metodo più seguito, maggiormente apprezzato dalla dottrina e di più immediata applicazione. Consiste nel calcolare la frazione di costi già sostenuti alla data di chiusura di ogni esercizio rispetto ai costi totali stimati per l'intera opera: le rimanenze dei lavori in corso su ordinazione vengono valutate applicando tale aliquota ai ricavi totali stimati della commessa. La formula da applicarsi è la seguente:  

$$(COSTI\ SOSTENUTI/COSTI\ TOTALI\ STIMATI) \times RICAVI\ TOTALI\ STIMATI$$
- metodo delle ore lavorate: applicando tale metodo, la percentuale di corrispettivi maturati da rilevare tra le rimanenze dell'esercizio è calcolata, anziché sui costi, quale rapporto tra la durata dei lavori già eseguiti e i tempi di esecuzione totali previsti. La formula è la seguente:  

$$(ORE\ LAVORATE/ORE\ TOTALI\ STIMATE) \times RICAVI\ TOTALI\ STIMATI$$
- metodo delle unità consegnate: prevede che la valutazione sia effettuata ai prezzi contrattuali delle sole unità di prodotto consegnate, o anche solo accettate, mentre i prodotti in corso di lavorazione o finiti ma non consegnati (o accettati) sono valutati al costo di produzione e classificati come rimanenze di magazzino. Data la specificità del metodo, esso appare applicabile ai soli casi che prevedono la fornitura di una serie di prodotti uguali od omogenei, 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

- metodo delle misurazioni fisiche: comporta che si effettui la rilevazione delle quantità prodotte (in numero di unità prodotte, in dimensione delle opere eseguite, in durata delle lavorazioni eseguite, eccetera) e si adotti la valutazione delle stesse ai prezzi contrattuali, comprensivi dei compensi per revisioni prezzi e degli eventuali altri compensi aggiuntivi. L'applicazione di tale metodo è condizionata alla circostanza che nel contratto siano espressamente previsti o siano altrimenti determinabili, su base obiettiva, i prezzi per ciascuna opera o lavorazione nella unità di misura utilizzata per la rilevazione delle quantità prodotte(1).

Regole particolari di contabilizzazione si applicano, inoltre, nel caso si adotti il criterio della percentuale di completamento, ai costi pre-operativi, vale a dire quelli riferiti a:

- costi di progettazione e quelli per studi specifici per la commessa, sostenuti dopo l'acquisizione del contratto
- costi di organizzazione e di avvio della produzione (per lavorazioni in stabilimento)
- costi per l'impianto e l'organizzazione del cantiere (approntamento delle installazioni di cantiere, trasporto in cantiere del macchinario, allacciamenti, eccetera).

Qualora si applichi il criterio della percentuale di completamento, i costi pre-operativi devono essere differiti e normalmente rilevati tra le "Altre immobilizzazioni immateriali" quando sostenuti e ammortizzati negli esercizi successivi in funzione dell'avanzamento dei lavori, determinato con le modalità previste per l'applicazione del criterio della percentuale di completamento.

Adeguati stanziamenti devono essere effettuati, sulla base di attendibili previsioni, per gli oneri sostenuti dopo la chiusura dei lavori (costi di smobilizzo del cantiere, per collaudi delle opere, per penalità contrattuali, eccetera).

In merito alle perdite prevedibili, non si rilevano differenze rispetto al criterio della commessa completata, per cui la perdita andrà rilevata nell'esercizio in cui diventa prevedibile tramite uno stanziamento tra i fondi rischi e oneri oppure riducendo la valutazione delle rimanenze.

#### Disciplina fiscale

Dal punto di vista fiscale assume particolare importanza la differenziazione esistente tra i prodotti in corso di lavorazione su ordinazione con tempi di esecuzione inferiori ai dodici mesi e i prodotti con tempi di esecuzione superiori ai dodici mesi.

Il legislatore fiscale, infatti, per le lavorazioni con durata inferiore ai dodici mesi e a cavallo di due esercizi, prevede, ai sensi dell'articolo 92, comma 6, del Dpr n. 917/1986, che vadano valutate

esclusivamente in base al costo sostenuto nell'esercizio, discostandosi in tal senso dalla normativa civilistica che, come si è detto, ammette anche la valutazione di tali prodotti in base ai corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza(2).

In merito invece ai lavori in corso su ordinazione con tempi di esecuzione superiore ai dodici mesi, il legislatore fiscale, al pari di quello civile, ammette la possibilità di effettuare la valutazione delle rimanenze sia in base al criterio del costo sia in base al criterio dei corrispettivi maturati con ragionevole certezza (criterio della percentuale di completamento), privilegiando tuttavia quest'ultimo rispetto al primo. E' da mettere in evidenza che il disegno di legge per la Finanziaria 2007 prevede, al capo IV, articolo 6, comma 1, l'abrogazione del comma 5 dell'articolo 93 del Tuir, norma che attualmente consente di valutare al costo le rimanenze di lavori in corso ultrannuali, previa autorizzazione rilasciata dall'ufficio dell'Agenzia delle entrate. Se dovesse venire approvata dal Parlamento, tale norma comporterebbe che, per i lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale che hanno inizio nel 2007, l'unico metodo fiscalmente riconosciuto di valutazione delle rimanenze rimarrebbe quello della percentuale di completamento, ex commi da 1 a 4 dell'articolo 93 del Tuir.

*2 - continua. La terza puntata sarà pubblicata giovedì 19; la prima è su FISCOoggi di venerdì 13*

#### NOTE:

1) Il metodo delle misurazioni fisiche trova vasta applicazione tra le società di costruzione, ove spesso l'avanzamento dei lavori viene rilevato periodicamente, in contraddittorio con il committente, come base per le fatturazioni in conto (stati di avanzamento lavori), oltre che, internamente all'impresa, per fini di controllo di gestione (situazioni interne lavori). Nei casi, invece, ove 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 questione trova scarsa applicazione per la difficoltà di determinare obiettivamente il prezzo dei singoli lavori eseguiti.

2) Ciò che rileva inizialmente è la data stabilita nel contratto stesso. Se poi i lavori considerati di durata infrannuale si protraggono oltre il termine previsto, non vi sono conseguenze rilevanti se non nel caso in cui si vada oltre la chiusura dell'esercizio successivo. Ad esempio per una commessa iniziata in data 01/09/2004 e che deve essere conclusa in data 01/08/2005, nel caso in cui i lavori si protraggono oltre il 31/12/2005 si dovranno applicare i criteri di valutazione previsti per le commesse ultrannuali.

3) Nei confronti delle imprese con esercizio superiore all'anno, le disposizioni in esame si applicano se la durata dell'esecuzione è superiore a quella dell'esercizio.

di

**Carmine Tozza**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/disciplina-dei-lavori-corso-durata-ultrannuale-2>