



Circolare informativa per la clientela  
n. 2/2012 del 26 gennaio 2012

## OPERE, FORNITURE e SERVIZI di DURATA ULTRANNUALE

In questa Circolare

- 1. Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale**
- 2. Criterio della percentuale di completamento**
- 3. Criterio della commessa completata**
- 4. Trattamento fiscale**

# 1. OPERE, FORNITURE e SERVIZI di DURATA ULTRANNUALE

I «lavori in corso su ordinazione» (o «commesse» o «produzioni su commessa») rappresentano **rimanenze di beni**, realizzati su **specifica commessa del committente**, il cui **ciclo di lavorazione** (sia per dimensioni che per complessità produttiva) è **normalmente di durata ultrannuale**. Pertanto, caratteristica fondamentale di detta categoria di rimanenze è l'esistenza di un contratto normalmente di durata ultrannuale tra un produttore e un committente.

Tali produzioni vengono realizzate in un arco temporale che eccede il singolo esercizio e, conseguentemente, al termine degli esercizi interessati dalle stesse sorge la **necessità** di procedere alla **loro valutazione**.

L'art. 2426, co. 1, n.11, c.c. dispone che *«i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza»*.

Il Codice civile, pertanto, consente di effettuare la valutazione delle rimanenze relative alle opere ultrannuali alla fine dell'esercizio sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati, derogando per tale specifica fattispecie al criterio generale di valutazione – il minore tra il costo e il valore di realizzo desumibile dall'andamento del mercato – previsto per tutte le altre categorie di rimanenze di magazzino.

Dal dettato civilistico consegue che la valutazione delle commesse può essere effettuata secondo **due modalità**:

- **criterio della percentuale di completamento**: secondo il quale la valutazione delle opere pluriennali avviene sulla base dei **corrispettivi maturati al termine di ogni esercizio** e, conseguentemente, gli utili vengono riconosciuti in funzione dell'avanzamento della attività di produzione della commessa;
- **criterio della commessa completata**: secondo il quale le commesse vengono valutate al termine di ogni esercizio in funzione del **costo effettivamente sostenuto** e, conseguentemente, gli utili vengono riconosciuti completamente nell'esercizio di completamento e consegna dell'opera.

Il Codice civile, tuttavia, si limita ad enunciare i due metodi valutativi, senza chiarire, da un lato, le concrete modalità di applicazione dei medesimi e, dall'altro, i criteri sulla base dei quali preferire l'applicazione di un metodo o dell'altro.

A tale carenza supplisce il Documento 23 dei Principi contabili dell'Organismo italiano di contabilità (Oic).

Tale Principio contabile fornisce, innanzitutto, una più puntale **definizione della nozione di «lavori in corso su ordinazione»**, affermando che gli stessi *«si riferiscono a contratti di durata normalmente ultrannuale per la realizzazione di un'opera o di un complesso di opere o la fornitura di beni o servizi non di serie che insieme formino un unico progetto, eseguiti su ordinazione di un committente secondo le specifiche tecniche da questi richieste»*.

Inoltre, l'Oic 23 chiarisce quali siano le componenti che vanno a costituire i ricavi ed i costi di commessa. I **ricavi di commessa** devono essere conteggiati tenendo conto di **tutti i corrispettivi** riconosciuti dal committente per **l'esecuzione e la fornitura dell'opera**: pertanto, si dovranno sommare al prezzo base stabilito contrattualmente anche le eventuali rettifiche di prezzo concordate, i corrispettivi per opere e prestazioni aggiuntive nonché gli altri proventi di natura accessoria.

Tra i **costi della commessa** andranno annoverati i **costi diretti** (es. costi dei materiali, costo della manodopera, costi per l'impianto e lo smobilizzo del cantiere) nonché **la quota parte dei costi indiretti** imputabili alla commessa stessa (es. costi generali industriali, costi di progettazione relativi all'intera attività produttiva); mentre **non** dovranno essere **conteggiati** tra i costi della commessa **quelli riferibili all'attività dell'azienda nel complesso** (es. spese generali, amministrative, di vendita, di ricerca e sviluppo).

In merito ai criteri di valutazione il Principio contabile 23 precisa che il **criterio della percentuale di completamento** risulta essere il **più idoneo a rappresentare correttamente nel bilancio il valore** di un bene la cui realizzazione è di durata ultrannuale, garantendo il rispetto del **principio di competenza economica**.

Infatti, in presenza di commesse aventi durata ultrannuale, il criterio della commessa completata porterebbe ad una depressione dei redditi degli esercizi nei quali si svolge la commessa, dal momento che il margine di commessa, sarebbe riconosciuto interamente solo nell'esercizio di completamento della commessa medesima.

Pare opportuno, infine, segnalare che l'Oic 23 afferma il **principio di costanza** nell'applicazione del principio di valutazione prescelto: con riguardo a una specifica commessa **non** è possibile **modificare il criterio inizialmente scelto**, a meno che non ricorrano particolari ed eccezionali ragioni, da documentare compiutamente nella Nota integrativa, che richiedano tale cambiamento.

Nel caso di mutamento del criterio adottato, la società sarà tenuta a darne specifica informativa in Nota integrativa, evidenziandone gli effetti.

OPERE di DURATA ULTRANNUALE – VALUTAZIONE e DISCIPLINA FISCALE		
Criteri di valutazione delle commesse	Logica di imputazione del margine	Trattamento fiscale
<b>Criterio della percentuale di completamento</b>	La valutazione delle rimanenze finali delle opere in corso di esecuzione è pari al valore dei ricavi maturati in relazione allo stato di avanzamento dei lavori e, conseguentemente, tutti i costi, i ricavi ed il relativo margine di commessa sono attribuiti agli esercizi in cui la commessa viene eseguita in misura proporzionale all'avanzamento della stessa	Unico criterio fiscale ammesso
<b>Criterio della commessa completata</b>	Le rimanenze finali delle commesse in corso vengono valutate al termine di ogni esercizio in funzione del costo effettivamente sostenuto e, conseguentemente, gli utili vengono riconosciuti completamente nell'esercizio di completamento e consegna dell'opera	Criterio di valutazione non ammesso ai fini fiscali a partire dai periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31.12.2006

## 2. CRITERIO della PERCENTUALE di COMPLETAMENTO

Come detto, la contabilizzazione delle opere pluriennali tramite il criterio della percentuale di completamento risulta essere la scelta preferibile.

Tuttavia, tale criterio può trovare applicazione **solamente** se vengono riscontrate le seguenti **condizioni**:

- l'**esistenza di un contratto** in cui siano pattuite le **obbligazioni** nonché il **corrispettivo** legato all'opera pluriennale;
- la **natura specifica delle opere** rispetto alle richieste del committente;
- la **possibilità di stimare ricavi e costi** della commessa in funzione dello stato di avanzamento dei lavori con un buon grado di ragionevolezza ed attendibilità;
- la **possibilità di verificare periodicamente le stime** di costi e ricavi con le effettive risultanze;
- **non** devono sussistere **condizioni di rischio**, connesse a eventi esterni o a elementi contrattuali, che si possano riflettere sull'attendibilità delle stime effettuate.

Qualora siano verificate tutte le condizioni menzionate, il redattore del bilancio dovrà preferire l'applicazione del metodo della percentuale di completamento ai fini della valutazione delle commesse.

Con il criterio della percentuale di completamento, la valutazione delle rimanenze finali delle opere in corso di esecuzione è **pari al valore dei ricavi maturati in relazione allo stato di avanzamento dei lavori** e, conseguentemente, tutti i costi, i ricavi ed il relativo margine di commessa sono attribuiti agli esercizi in cui la commessa viene eseguita in misura proporzionale all'avanzamento della stessa.

Al fine di **definire la percentuale di completamento** della commessa al termine di ogni esercizio, il Principio contabile 23 individua alcuni metodi:

- **metodo del costo sostenuto** (*cost-to-cost*);
- **metodo delle ore lavorate**;
- **metodo delle unità consegnate**;
- **metodo delle misurazioni fisiche**.

Il **metodo del costo sostenuto** viene indicato dal Principio contabile come il metodo da preferire ed è il metodo più usato nella realtà.

Secondo tale criterio la percentuale di completamento della commessa viene definita **rapportando i costi sostenuti per la commessa ad una certa data al totale dei costi stimati**; il valore della commessa a fine esercizio è definito **moltiplicando i ricavi complessivi stimati per la commessa per la percentuale di completamento** così definita.

I costi ed i ricavi di commessa stimati devono essere periodicamente verificati ed aggiornati.

L'aggiornamento delle stime può comportare una variazione di ricavi e di costi da attribuire sulla base di **due criteri**:

- il **metodo della rideterminazione**: le variazioni dei costi e dei ricavi vengono attribuite agli esercizi in cui si manifestano e a quelli successivi;
- il **metodo della diluizione**: le variazioni dei costi e dei ricavi vengono ripartiti su tutti gli esercizi.

Il **criterio delle ore lavorate**, invece, prevede che lo stato di avanzamento della commessa sia calcolato **rapportando le ore lavorate al totale delle ore previste**.

Tale metodo risulta particolarmente adatto alla valutazione delle percentuali di completamento delle commesse in cui le lavorazioni siano particolarmente rilevati e complesse (commesse *labour intensive*).

Con il **metodo delle unità consegnate**, invece, vengono valutate ai **prezzi contrattuali le sole unità di commessa consegnate** o accettate dal committente, mentre le **altre unità sono valutate al costo**.

Tale metodo può essere proficuamente utilizzato da quelle imprese in cui il flusso di produzione è allineato al flusso di consegna e per le quali la percentuale di margine delle singole unità prodotte è sostanzialmente la medesima.

Infine, il **metodo delle misurazioni fisiche** prevede che la valutazione delle commesse ai corrispettivi pattuiti sia **parametrata alle quantità prodotte** (es. in termini di dimensione delle opere eseguite, di numero di unità prodotte).

Condizione necessaria, quindi, per l'applicazione di detto metodo è l'oggettiva determinabilità dei prezzi per ciascuna opera nell'unità di misura utilizzata per la rilevazione delle quantità prodotte.

### 3. CRITERIO della COMMESSA COMPLETATA

Qualora non ricorrano le condizioni per poter applicare il criterio della percentuale di completamento, i lavori in corso dovranno essere **valutati al minore tra costo pieno di produzione e valore di mercato**.

In tal modo, i costi complessivi della commessa ed i relativi ricavi complessivi confluiranno per l'**intero importo nel Conto economico dell'esercizio in cui la commessa sarà completata e consegnata** al committente.

In particolare, il margine della commessa viene iscritto nell'esercizio in cui:

- la commessa è stata realmente completata e accettata dal committente con riferimento alle previsioni contrattuali;
- i collaudi hanno dato esito positivo.

Si specifica che qualora emergano nuovi costi da **sostenere successivamente** alla fase di completamento, questi devono essere **imputati immediatamente** al reddito dell'esercizio in cui si manifestano.

### 4. TRATTAMENTO FISCALE

Il **trattamento fiscale** di opere, forniture e servizi di durata ultrannuale è disciplinato dall'art. 93, D.P.R. 917/1986.

La valutazione delle rimanenze di opere, forniture e servizi di durata ultrannuale deve essere operata, sulla base di quanto stabilito dal suddetto articolo, «*sulla base dei corrispettivi pattuiti*» ovvero con il criterio della **percentuale di completamento**.

Fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2006, in alternativa al citato criterio di valutazione, era **possibile** operare la **valutazione delle commesse sulla base del costo** (criterio della commessa completata); tale alternativa è stata **abrogata** dall'art. 1, co. 70, L. 296/2006.

Ai fini fiscali, quindi, ad oggi non è più possibile valutare le opere pluriennali al costo, differendo la rilevazione dei corrispettivi all'esercizio nel quale le stesse sono ultimate e consegnate al committente.

Si evidenzia, tuttavia, che per le opere o forniture ultrannuali iniziate prima del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2006 è possibile mantenere il criterio di valutazione della commessa completata previa autorizzazione dell'Agenzia delle Entrate.