



[www.studiopizzano.it](http://www.studiopizzano.it)

## **VALUTAZIONE DELLE COMMESSE: NUOVA DISCIPLINA FISCALE E CONTABILE**

*Pubblicato il 7 Maggio 2025 di Sabatino Pizzano*



L'emanazione del D.Lgs. 12 dicembre 2024, n. 192, attuativo della delega per la riforma fiscale conferita con L. 9 agosto 2023, n. 111, rappresenta un punto di svolta nell'annosa questione del disallineamento tra valori civilistici e fiscali nella rilevazione delle opere in corso su ordinazione. L'intervento normativo in esame, modificando gli articoli 92 e 93 del TUIR, persegue l'obiettivo dichiarato di ridurre la divergenza tra sistema contabile e regime tributario, con particolare riguardo ai beni in corso di produzione e ai servizi in corso di esecuzione a fine esercizio (c.d. commesse infrannuali) nonché alle opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario con tempo di esecuzione ultrannuale (c.d. commesse pluriennali).

## **Inquadramento sistematico e definizione della fattispecie**

I lavori in corso su ordinazione si sostanziano in contratti, generalmente di appalto, aventi ad oggetto la realizzazione di uno specifico bene o la fornitura di beni o servizi non di serie che, pur costituendo prestazioni distinte e singolarmente individuabili, formano nel loro insieme un unico progetto. La caratteristica peculiare di tali fattispecie risiede nella loro esecuzione su ordinazione del committente, secondo specifiche tecniche da questi richieste.

La problematica fondamentale che caratterizza i lavori in corso su ordinazione è rappresentata dalla circostanza che il completamento della commessa avviene sovente in un esercizio diverso rispetto a quello di inizio esecuzione, generando conseguentemente difficoltà nella corretta rilevazione, secondo il principio di competenza economica, dei costi e dei ricavi dell'opera negli esercizi interessati dal ciclo produttivo. In tale contesto, i ricavi vengono conseguiti in via definitiva soltanto al completamento dell'opera, mentre i costi vengono sostenuti durante l'intero ciclo produttivo, che interessa più esercizi.

## **Framework normativo civilistico e principi contabili di riferimento**

La disciplina civilistica, all'articolo 2426, numeri 9 e 11, del codice civile, contempla due metodologie valutative alternative per i lavori in corso su ordinazione. La prima, disciplinata al numero 9, prevede il criterio della commessa completata, secondo il quale i lavori sono valutati al costo di produzione, con conseguente imputazione dell'utile della commessa esclusivamente all'esercizio di conclusione della stessa. La seconda metodologia, prevista al numero 11, è rappresentata dal criterio della percentuale di completamento, che consente la valutazione dei lavori sulla base del corrispettivo contrattuale maturato, ancorché superiore al costo.

Il principio contabile OIC 23 "Lavori in corso su ordinazione" stabilisce che la scelta del criterio di valutazione da adottare dipende essenzialmente dalla durata della commessa, intesa quale periodo temporale intercorrente tra la data di inizio di realizzazione dei beni e/o servizi e la data di ultimazione e consegna dei medesimi, entrambe determinate contrattualmente, indipendentemente dalla data di perfezionamento del contratto.

Qualora la durata della commessa risulti inferiore all'anno, è consentita la scelta tra i due criteri valutativi summenzionati, in quanto la durata limitata dell'opera rende accettabile anche l'applicazione del criterio della commessa completata senza generare sostanziali andamenti irregolari nei risultati d'esercizio. Diversamente, per commesse di durata superiore all'anno, al ricorrere delle condizioni previste dal principio contabile OIC 23 - esistenza di un contratto vincolante, stima attendibile del risultato della commessa e maturazione con ragionevole certezza del diritto al corrispettivo via via che i lavori sono eseguiti - si impone l'applicazione del criterio della percentuale di completamento.

## Metodologie di determinazione dello stato di avanzamento

Per la determinazione della percentuale di completamento, ossia dello stato di avanzamento dei lavori, possono essere utilizzate diverse metodologie di calcolo, purché rispondenti a corretti principi contabili. Il principio contabile OIC 23 individua, tra i metodi più comuni, il metodo del costo sostenuto (cost to cost), che prevede il rapporto tra i costi di commessa sostenuti a una certa data e i costi di commessa totali stimati, con conseguente applicazione della percentuale così determinata al totale dei ricavi stimati di commessa.

Ulteriori metodologie contemplano il metodo delle ore lavorate, che presuppone la determinazione della percentuale di completamento mediante il rapporto tra ore lavorate e ore totali previste; il metodo delle unità consegnate, che valorizza a prezzi contrattuali solo le unità di prodotto consegnate, mentre i prodotti in corso di lavorazione o finiti ma non consegnati sono valutati al costo di produzione; infine, il metodo delle misurazioni fisiche, che prevede la rilevazione e valutazione delle quantità prodotte ai prezzi contrattuali, comprensivi dei compensi per revisioni prezzi e degli eventuali altri compensi aggiuntivi.

## Presupposti per l'applicazione del criterio della percentuale di completamento

Il criterio della percentuale di completamento può essere applicato soltanto quando ricorrono specifiche condizioni, quali l'esistenza di un contratto fra le parti che definisca esattamente le obbligazioni e, in particolare, il diritto al corrispettivo per l'appaltatore; il diritto al corrispettivo per la società che effettua i lavori matura con ragionevole certezza via via che i lavori sono eseguiti; non sono presenti situazioni di incertezza relative a condizioni contrattuali o fattori esterni di tale entità da rendere dubbia la capacità dei contraenti a far fronte alle proprie obbligazioni; il risultato della commessa può essere attendibilmente misurato.

In assenza dei predetti presupposti, la valutazione deve essere eseguita secondo il criterio della commessa completata, in virtù del quale il risultato "globale di commessa" (utile o perdita) viene interamente attribuito all'esercizio di ultimazione della medesima.

## Evoluzione della disciplina fiscale

### Regime previgente

Prima dell'intervento del D.Lgs. 192/2024, la disciplina fiscale delle opere in corso su ordinazione era caratterizzata da una rigida dicotomia. Per le commesse infrannuali, l'articolo 92, comma 6, del TUIR prevedeva la valutazione "in base alle spese sostenute nell'esercizio stesso", norma interpretata dall'Amministrazione finanziaria in senso restrittivo quale obbligo di valutazione a costi specifici, con conseguente impossibilità di effettuare la svalutazione degli stessi al minor valore normale (Risoluzione n. 78/E/2013, confermata da Cassazione n. 25499/2011).

Per le commesse ultrannuali, l'articolo 93 del TUIR stabiliva che le rimanenze finali delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale dovessero essere assunte per il valore complessivo determinato sulla base dei corrispettivi pattuiti e maturati in relazione alla parte eseguita fin dall'inizio dell'esecuzione del contratto. In alternativa, per le opere coperte da stati di avanzamento (SAL), era ammessa la possibilità di determinare le relative rimanenze in base ai corrispettivi liquidati.

### Le innovazioni introdotte dal D.Lgs. 192/2024

Il nuovo quadro normativo segna una svolta significativa nel trattamento fiscale delle opere in corso su ordinazione. Per quanto concerne le commesse infrannuali, il novellato articolo 92, comma 6, del TUIR stabilisce che le imprese che, in conformità ai corretti

principi contabili, valutano le commesse infrannuali con il criterio della percentuale di completamento, possono applicare il predetto metodo anche ai fini della determinazione del reddito.

Analogamente, per le commesse ultrannuali, il nuovo comma 6 dell'articolo 93 del TUIR prevede che le imprese che, in conformità ai corretti principi contabili, valutano i lavori in corso su ordinazione ultrannuali sulla base dei costi sostenuti, imputando i corrispettivi all'esercizio nel quale sono consegnate le opere oppure ultimati i servizi e le forniture, applicano tale metodo anche ai fini della determinazione del reddito.

## Profili intertemporali e regime transitorio

L'articolo 13 del D.Lgs. 192/2024 stabilisce che le modifiche si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023. Particolarmente rilevante risulta la disciplina transitoria prevista dal comma 3 del medesimo articolo, secondo cui per le commesse infrannuali e ultrannuali ancora in corso di lavorazione o di esecuzione al termine del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023, trova applicazione la disciplina previgente.

Tale previsione comporta che i lavori su ordinazione avviati prima del 31 dicembre 2023 continueranno a essere gestiti secondo il regime del doppio binario civile-fiscale anche nell'esercizio 2024 e nei successivi, fino al completamento della commessa, con la conseguente necessità di apportare le relative variazioni temporanee in sede di dichiarazione dei redditi e di iscrivere la correlata fiscalità differita in bilancio.

## Implicazioni operative e profili di criticità

L'intervento normativo, pur rappresentando un significativo passo verso la semplificazione del sistema tributario, presenta alcuni profili di complessità applicativa che meritano particolare attenzione. Le imprese dovranno predisporre adeguati sistemi di monitoraggio per distinguere le commesse soggette al regime transitorio da quelle che beneficiano immediatamente del nuovo regime.

Inoltre, risulta fondamentale la corretta documentazione delle scelte valutative operate, in conformità ai principi contabili di riferimento, al fine di garantire la piena deducibilità fiscale delle valutazioni effettuate. La conformità ai "corretti principi contabili" diviene infatti requisito essenziale per l'applicazione del nuovo regime, richiedendo una particolare attenzione nella predisposizione della documentazione di supporto.

## Tabella comparativa: la riforma fiscale delle opere in corso su ordinazione

Al fine di fornire un quadro sinottico delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 192/2024, si propone la seguente tabella comparativa che evidenzia le principali differenze tra il regime previgente e quello attualmente in vigore.

### Commesse infrannuali (articolo 92, comma 6, TUIR)

Aspetto	Regime previgente	Nuovo regime	Conseguenze operative
<b>Criterio fiscale</b>	Valutazione obbligatoria "in base alle spese sostenute nell'esercizio" (costi specifici)	Riconoscimento fiscale del criterio contabile adottato (costo o percentuale di completamento)	Eliminazione delle variazioni in aumento per le imprese che adottano il criterio della percentuale di completamento
<b>Possibilità di scelta</b>	Nessuna - criterio fiscale rigido	Allineamento al criterio contabile prescelto	Maggiore flessibilità e semplificazione amministrativa
<b>Svalutazione</b>	Non ammessa (Ris. 78/E/2013; Cass. 25499/2011)	Segue le regole contabili	Possibilità di allineamento civilistico-fiscale
<b>Documentazione</b>	Limitata alla dimostrazione dei costi	Necessaria evidenza della conformità ai principi contabili	Maggiori oneri documentali per giustificare la scelta valutativa

### Commesse ultrannuali (articolo 93 TUIR)

Aspetto	Regime previgente	Nuovo regime	Conseguenze operative
<b>Criterio ordinario</b>	Valutazione ai corrispettivi pattuiti (art. 93, comma 2)	Possibilità di valutazione al costo se conforme ai principi contabili	Eliminazione variazioni in diminuzione per imprese che adottano il criterio del costo
<b>Criterio SAL</b>	Valutazione ai corrispettivi liquidati (art. 93, comma 3)	Mantenuto come alternativa	Continuità applicativa per chi già lo utilizzava
<b>Valutazione al costo</b>	Abrogata dal 2006 (comma 5)	Reintrodotta se conforme ai principi contabili	Recupero di una possibilità valutativa precedentemente eliminata

Aspetto	Regime previgente	Nuovo regime	Conseguenze operative
<b>Maggiorazioni di prezzo</b>	Rilevanza minimo 50% se non definitive	Invariato	Continuità normativa su questo aspetto

## Prospettive evolutive e considerazioni conclusive

La riforma in esame si inserisce in un più ampio processo di razionalizzazione del sistema tributario, volto a ridurre gli oneri amministrativi a carico delle imprese e a favorire l'allineamento tra valori civilistici e fiscali. L'eliminazione del doppio binario rappresenta un obiettivo perseguito con determinazione dal legislatore della riforma, nella consapevolezza che la divergenza tra criteri valutativi genera complessità gestionale e potenziali contenziosi.

Permangono tuttavia aree di potenziale incertezza interpretativa che richiederanno l'intervento chiarificatore della prassi amministrativa, con particolare riferimento alla definizione operativa di "corretti principi contabili" e alle modalità di gestione del regime transitorio. Sarà pertanto fondamentale il ruolo dell'Agenzia delle Entrate nel fornire i necessari chiarimenti applicativi, anche attraverso l'emanazione di specifiche circolari interpretative.

[www.studiopizzano.it](http://www.studiopizzano.it)

© RIPRODUZIONE RISERVATA