



IMPOSTE SUL REDDITO

La fiscalità dei lavori in corso su ordinazione

di Fabio Landuzzi

OneDay Master

Componenti negativi del reddito d'impresa

Scopri di più

Con il **D.Lgs. n. 192/2024** il Legislatore è intervenuto su **alcune disposizioni del TUIR** nella dichiarata prospettiva di favorire un **avvicinamento dei valori fiscali ai valori di bilancio** e, quindi, di diminuire i fenomeni di c.d. **doppio binario**. Uno di questi interventi, in modo particolare, ha riguardato la **valutazione dei lavori in corso su ordinazione**, sia di **durata infrannuale** che **ultrannuale**, fattispecie normata agli **artt. 92 e 93, TUIR**. Nella recente **circolare n. 20/2025, Assonime** ha analizzato le modifiche normative mettendo in evidenza, fra l'altro, come il risultato raggiunto con il D.Lgs. n. 192/2024, sebbene sia certamente apprezzabile, **non risolve in modo integrale** tutte le possibili cause che possono perciò ancora generare **differenze fra i valori contabili e fiscali dei lavori in corso su ordinazione**.

Va ricordato che le novità degli **artt. 92 e 93, TUIR**, si applicano già **a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023** (quindi, per i soggetti solari, già dal 2024) ma una **norma transitoria** prevede che per le **opere in corso al termine del periodo di imposta 2023** continua ad applicarsi la disciplina previgente, onde evitare fenomeni di **doppia imposizione o doppia deduzione**.

In via del tutto preliminare, si osserva come il tema delle **differenze fra i criteri di valutazione contabile e fiscale dei lavori in corso su ordinazione** si pone **solamente per i soggetti OIC Adopter**; le imprese che adottano i **Principi IAS/IFRS**, infatti, **non valorizzano i lavori in corso a fine esercizio** come rimanenze finali soggette alle regole degli **artt. 92 e 93, TUIR**, bensì quantificano **l'ammontare dei ricavi maturati** secondo le **"performance obligations"** a fine esercizio **applicando i criteri di cui all'IFRS 15**, trovando applicazione la **derivazione rafforzata** dei valori iscritti nel bilancio.

Venendo, quindi, ai soggetti OIC Adopter, il primo grande impatto prodotto dall'intervento normativo in commento ha riguardato la modifica del **comma 6, dell'art. 92, TUIR**, andando a prescrivere che le imprese che contabilizzano **le commesse infrannuali** «*con il metodo della percentuale di completamento* applicano questo metodo *anche ai fini della determinazione del reddito*». È così venuto meno **il doppio binario a cui erano altrimenti soggette le imprese in queste circostanze**, in quanto **prima della modifica** normativa per le commesse di durata



infrannuale non era possibile, ai fini fiscali, adottare il metodo della percentuale di completamento.

Di riflesso, l'intervento ha riguardato anche l'[art. 93, comma 6, TUIR](#), con riguardo alla valutazione delle **commesse di durata ultrannuale**, andando ora a precisare che le imprese che contabilizzano i lavori ultrannuali con il **criterio della commessa completata** applicano tale metodo **anche ai fini fiscali**. Perciò, laddove ai sensi dell'OIC 23 non fosse possibile applicare per una **commessa ultrannuale il criterio della percentuale di completamento**, l'impresa **non è ora più soggetta alla gestione di un doppio binario** valutativo.

Possiamo perciò concludere che le nuove disposizioni dei novellati [artt. 92 e 93, TUIR](#), attribuiscono una **rilevanza fiscale a entrambi i metodi di valutazione** dei lavori in corso su ordinazione - metodo della percentuale di completamento e metodo della commessa completata – ma quando questi sono adottati “*in conformità ai corretti principi contabili*”. Questo *incipit* merita attenzione:

- nel caso delle **opere infrannuali**, l'OIC 23 propone la possibilità di utilizzare sia l'uno che l'altro criterio **senza richiedere particolari requisiti**, per cui, la **corretta applicazione** dei Principi contabili in chiave fiscale verterà solo sulla **fase quantitativa della determinazione del valore** della commessa, mentre non dovrebbe affatto riguardare la scelta del metodo;
- nel caso delle **opere ultrannuali**, invece, l'applicazione del criterio della percentuale di completamento dipende dall'esistenza di **specifiche condizioni** in mancanza delle quali si applica il metodo della commessa completata; perciò, in questo caso, la verifica della **corretta applicazione** dei Principi contabili riguarderà non solo la fase quantitativa, bensì **anche la correttezza della scelta del metodo**.

Ciò premesso, **fenomeni di doppio binario**, anche oltre il periodo regolato dalla norma transitoria, **possono tuttavia ancora verificarsi**. Un caso, tutt'altro che remoto, riguarda la **valorizzazione delle maggiorazioni di prezzo** (i c.d. claims). L'OIC 23, al par. 55, prescrive che **i corrispettivi aggiuntivi** rispetto a quelli pattuiti originariamente **possano essere inclusi tra i ricavi solo quando sono certi** – e lo sono quando la richiesta è accettata dal committente entro la data del bilancio – **o ragionevolmente certi** – e lo sono quando, sebbene in **mancanza di una formale accettazione**, alla data del bilancio è ragionevolmente certo che la richiesta sarà accettata secondo le informazioni e l'esperienza storica. Ai **fini fiscali**, invece, occorre fare un distinguo:

- nel caso di **commesse ultrannuali**, [il comma 2 dell'art. 93, TUIR](#), prescrive che le **maggiorazioni di prezzo** che si ritengono dovute, in base alla legge o al contratto, devono comunque essere prese in considerazione, ancor prima del loro definitivo riconoscimento da parte del committente, in **misura non inferiore al 50%**; per cui, qualora civilisticamente la maggiorazione prezzo fosse **ritenuta non idonea** per essere computata nella valutazione della commessa in bilancio, l'applicazione del [comma 2 dell'art. 93, TUIR](#) produrrebbe **un fenomeno di doppio binario**;



- nel caso di commesse infrannuali, invece, il comma 6 dell'art. 92, TUIR, fa pieno riferimento al valore iscritto in bilancio, sicché la maggiorazione prezzo non sarebbe fonte di alcun doppio binario.

Un'ulteriore fattispecie assai delicata posta in evidenza da Assonime riguarda invece il funzionamento del **criterio della commessa completata**. L'OIC 23 prescrive, infatti, che i lavori in corso su ordinazione sono **valutati al minore tra il costo e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato**, rinviando a tale fine ai criteri indicati per la valutazione delle rimanenze (OIC 13). Quando il valore desumibile dall'andamento del mercato dovesse essere **inferiore al costo sostenuto**, si può quindi avere che:

- per le commesse ultrannuali, il comma 6 dell'art. 93, TUIR, a parere di Assonime, sembra dare integrale rilevanza al risultato derivante dalla applicazione di tale criterio di valutazione dell'opera tenuto conto del fatto che la stessa Relazione di accompagnamento al D.Lgs. n. 192/2024 afferma che la **rilevanza fiscale del criterio della commessa completata** va riconosciuta «*laddove tale criterio sia adottato in conformità ai corretti principi contabili*», espressione che non potrebbe escludere proprio la valorizzazione al minore valore di presumibile realizzazione. Questa conclusione incontra, tuttavia, **il dubbio** che l'assunzione di un **valore inferiore al costo** possa costituire **un fenomeno valutativo**, come tale escluso dalla derivazione rafforzata, proprio come accade nel caso delle rimanenze. Assonime stessa sollecita sul punto **un chiarimento interpretativo dell'Amministrazione finanziaria**;
- per le commesse infrannuali, invece, la **valorizzazione al minore valore di realizzo non ha riconoscimento fiscale**, stante il fatto che l'92, comma 6, TUIR, continua anche ora a disporre che la commessa debba essere valutata “*in base alle spese sostenute nell'esercizio*”, senza un richiamo diretto – come contenuto invece all'art. 93 – ai Principi contabili, e ponendo così un **limite oggettivo alla valutazione ai fini fiscali dell'opera infrannuale**.