

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**.