

REDDITO IMPRESA E IRAP

La durata fiscale della commessa è influenzata dal Covid?

di Fabio Garrini

Seminario di specializzazione

LE PROCEDURE PER L'AVVIO DELL'ATTIVITA' D'IMPRESA: ADEMPIMENTI TELEMATICI ED ENTI COINVOLTI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La **valutazione delle opere in corso alla fine dell'esercizio** dipende dalla **durata** della commessa stessa:

- se questa è **ultrannuale**, si applica la metodologia definita “**percentuale di completamento**” che tiene conto del **margin**e in corso di formazione,
- al contrario, **se la durata è inferiore**, questa viene valutata con il metodo della “**commessa completata**” rilevando i **soli costi materialmente sostenuti** ed imputabili all'opera.

Malgrado manchino posizioni ufficiali, a tale fine si deve ritenere che il riferimento debba essere alla “**durata contrattuale**”: quindi eventi esogeni come eventuali **ritardi imputabili alla pandemia**, che non incidono sull'essenza dell'opera e delle relative pattuizioni, devono considerarsi **irrilevanti ai fini di tale valutazione**.

La valutazione della commessa

In tema di rilevanza fiscale delle valutazioni delle commesse sono **due** le norme a cui occorre riferirsi:

- nell'[articolo 92, comma 6, Tuir](#) è previsto che i prodotti in corso di lavorazione e i servizi in corso di esecuzione al termine dell'esercizio sono valutati in base alle **spese sostenute nell'esercizio stesso**, salvo quanto stabilito nell'[articolo 93](#) per le opere, le forniture e i servizi di durata ultrannuale;
- il successivo [articolo 93 Tuir](#) stabilisce che le variazioni delle rimanenze finali delle opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione **ultrannuale** devono essere valutate sulla base dei **corrispettivi pattuiti**.

Quindi, per innescare l'[articolo 93 Tuir](#) è necessario che l'esecuzione delle opere, delle forniture e dei servizi derivi da un contratto e che le obbligazioni contrattuali, sebbene distinte e individuabili singolarmente, siano **oggettivamente collegate tra loro** in modo da perdere autonoma rilevanza, costituendo un'unica complessa prestazione volta al conseguimento di un **risultato diverso e ulteriore** rispetto alle singole prestazioni rese.

Vale la pena di ricordare che tali previsioni non sono totalmente allineate con le indicazioni civilistiche dell'[articolo 2426, punto 11, cod. civ.](#), in quanto potrebbe verificarsi il caso per cui una commessa di durata ultrannuale non abbia i requisiti (individuati nei paragrafi da 43 a 46 del **documento Oic 23**) per consentire in bilancio la rilevazione sulla base della **percentuale di completamento**.

Ciononostante, il **principio di derivazione rafforzata** comunque **non permette di derogare all'articolo 93** che impone, per le **commesse ultrannuali**, di effettuare una **valutazione tenendo conto del corrispettivo pattuito** (si veda sul punto il chiarimento fornito nel corso del **forum Telefisco del 2018**).

Veniamo ora a ragionare circa il reale **significato di "durata" della commessa**.

Il primo aspetto da rammentare è che **nessuna rilevanza deve essere attribuita alla data di stipula** del contratto, tanto ai fini civilistici (il paragrafo 6 del **documento Oic 23** sul punto osserva che le rilevazioni vanno effettuate *"indipendentemente dalla data in cui si è perfezionato il contratto"*) quanto ai **fini fiscali** (tale aspetto venne espressamente esaminato nella **risoluzione 342/E/2000**); pertanto, il lasso di tempo che intercorre tra la **data di sottoscrizione dell'accordo** e l'inizio dei lavori è contabilmente e fiscalmente **non rilevante**.

Il tema più delicato è quello riguardante un **differimento** della consegna rispetto a quanto originariamente pattuito, il che ha comportato un **allungamento della durata effettiva della commessa**.

Nessun problema potrebbe porsi se tale allungamento si fosse verificato **dopo l'approvazione del bilancio** in cui la commessa è stata valutata sulla base del costo, in quanto tale evento successivo **non era noto al momento della chiusura del bilancio**.

Maggiori dubbi si pongono invece quando la commessa subisce la dilatazione temporale **già al momento della chiusura** e comunque **al momento dell'approvazione del bilancio di esercizio**.

Su questo punto **non vi sono posizioni ufficiali**, ma la tesi più condivisa (e condivisibile), basata anche sul tenore letterale del **principio contabile Oic 23**, che fa riferimento alla durata "contrattuale" della commessa, porta ad affermare che **l'unico elemento da considerare per valutare la commessa deve essere quanto pattuito nel contratto**.

Pertanto, solo proroghe legate a **modifiche sostanziali del contratto** (ci si accorda per realizzare un'opera diversa da quella inizialmente pattuita) sono idonee a **modificare la**

valutazione della commessa; al contrario, **fattori esogeni** quali alluvioni, scioperi, ritrovamento di reperti archeologici, **non dovrebbero risultare rilevanti** a tal fine.

Tra questi eventi esogeni pare lecito iscrivere anche i **rallentamenti legati alla pandemia Covid**, derivanti da sospensioni imposte dai diversi provvedimenti che si fanno susseguendo nel corso del 2020, oppure semplicemente legati alle **difficoltà di approvvigionamento** dei materiali o da **contagi tra il personale dipendente**.

Questo tema è di strettissima attualità, in quanto, in talune situazioni, il problema si potrebbe essere posto in sede di approvazione dello scorso bilancio 2019, ma, sicuramente, si **riproporrà in maniera ancora più significativa in sede di approvazione del bilancio dell'esercizio in corso**.